



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**

L'AMMINISTRAZIONE ED IL CONTROLLO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE:

**novità normative ed aggiornamenti
in base alla giurisprudenza ed alla prassi**



17 Maggio 2024



AUTORI

Presentazione

Francesco Capogrossi Guarna – Presidente Commissione Terzo settore e non Profit

Gruppo di lavoro “Ordinamento Amministrazione e controllo”

Coordinatore:

Antonio Fiorilli Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Margherita Colombo Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Daniele Cuppone Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Mario Di Spirito Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Celeste Infantino Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Claudia Miliucci Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Gianluca Paolillo Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Selenia Pierdominici Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Doriana Silvestri Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Maria Tarantino Componente Commissione Terzo settore e non Profit



Indice

PRESENTAZIONE	5
CAPITOLO 1: REQUISITI, NOMINA E FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO AMMINISTRATIVO	7
1.1 I requisiti soggettivi degli amministratori	7
1.1.1 Le cause di ineleggibilità e di decadenza	8
1.2 La procedura di nomina degli amministratori	9
1.2.1 L'ammissibilità delle Pubbliche Amministrazioni nella procedura di nomina degli amministratori	9
1.2.2 La nomina dell'organo amministrativo nelle ODV	10
1.2.3 La nomina del Presidente di un'associazione	10
1.3 L'ammissibilità di un organo di amministrazione monocratico	11
1.3.1 L'organo di amministrazione monocratico nelle associazioni	12
1.3.2 L'organo di amministrazione monocratico nelle fondazioni	12
1.3.3 L'organo di amministrazione monocratico negli enti religiosi civilmente riconosciuti	13
1.4 Il funzionamento dell'organo amministrativo negli Enti del Terzo Settore	13
1.4.1 La convocazione dell'organo amministrativo	14
1.4.2 I quorum costitutivi e deliberativi e le modalità di voto	16
1.5 La sostituzione degli amministratori	17
1.5.1 La cooptazione nelle associazioni	17
1.5.2 La cooptazione nelle fondazioni	19
CAPITOLO 2: REMUNERAZIONE DEI COMPONENTI DELL'ORGANO AMMINISTRATIVO	20
2.1 Cenni introduttivi sui limiti alla remunerazione delle cariche sociali nelle organizzazioni senza scopo di lucro	20
2.2 I limiti per le retribuzioni ai dipendenti, per i compensi ai collaboratori e per la remunerazione delle cariche sociali degli ETS	21
2.2.1 I limiti alla remunerazione dei componenti degli organi sociali e dei lavoratori dipendenti nelle ONLUS	23
2.2.2 I limiti agli emolumenti degli organi sociali nelle ASD e nelle SSD	24
2.3 La gratuità della carica in caso di amministratore volontario di ETS	25
2.4 Gli adempimenti pubblicitari in materia di compensi agli amministratori	27
CAPITOLO 3: NOMINA E COMPITI DELL'ORGANO DI CONTROLLO	29
3.1 L'organo di controllo degli ETS e le norme di comportamento del CNDCEC	29
3.2 L'indipendenza dei componenti dell'organo di controllo di un ETS	29
3.3 La nomina e l'accettazione dell'incarico dei componenti dell'organo di controllo di un ETS	32
3.4 Il momento informativo dei componenti dell'organo di controllo	33
3.4.1 La partecipazione alle riunioni delle assemblee e dell'organo amministrativo	34
3.4.2 Gli atti di ispezione e controllo	35
3.4.3 L'acquisizione e lo scambio di informazioni con gli altri organi	36
3.5 L'attività di vigilanza dell'Organo di controllo	36
3.5.1 La vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto	37
3.5.2 La vigilanza sui principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile	40
3.6 L'attività di monitoraggio dell'organo di controllo degli ETS	43
3.6.1 Attività di interesse generale ed osservanza delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale	44
3.6.2 Attività diverse ex art. 6 CTS	45
3.6.3 Raccolta fondi	46
3.6.4 Vincolo di utilizzo del patrimonio ed assenza di scopo lucro	46
3.6.5 Ulteriori controlli effettuati nell'esercizio dei compiti di vigilanza	47
3.6.6 Bilancio sociale ed attestazione di conformità alle linee guida ministeriali	48
3.6.7 Sostenibilità	50
Elenco documenti di prassi	51



LEGENDA

APS – ASSOCIAZIONE DI PROMOZIONE SOCIALE

CNDCEC – CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

CTS – CODICE DEL TERZO SETTORE (D.LGS 3 LUGLIO 2017, N. 117)

MLPS – MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI

FNC – FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI

ODV – ORGANIZZAZIONE DI VOLONTARIATO

RUNTS – REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE



Presentazione

Francesco Capogrossi Guarna - Presidente Commissione Terzo Settore e Non Profit ODCEC
Roma

Il Codice del Terzo Settore (D.Lgs n. 117/2017, in seguito CTS) ha indubbiamente riordinato in modo più organico ed uniforme le frammentarie disposizioni sugli enti non lucrativi, esistenti prima della sua entrata in vigore (3 Agosto 2017).

Tuttavia, come noto, la legge delega (L. n. 106/2016) è rimasta in parte inattuata lasciando immutato il Libro I Titolo II del codice civile sulle persone giuridiche, a cui è seguito l'intervento del Consiglio di Stato osservando come il Legislatore si fosse limitato a costituire "un sotto-settore delle associazioni e fondazioni operanti nel Terzo Settore" (parere n. 01405/2017).

Di conseguenza, nonostante il nuovo e più articolato impianto posto nell'ordinamento civile con "norme inderogabili" nel CTS sui temi dell'ordinamento, dell'amministrazione e del controllo, la prassi e la dottrina hanno comunque adottato la formula del "rinvio sistematico" alle norme civilistiche in materia societaria (Libro V) – ove compatibili – facendo leva sulla previsione dell'art. 3 comma 2 del CTS. Diversamente la Relazione illustrativa al CTS aveva inteso che tale riferimento non fosse generico bensì riferibile alle sole previsioni applicabili ai "vari tipi organizzativi" di ente (Libro I c.c.).

In seguito alle molteplici questioni via via sollevate nella ordinaria operatività sui temi degli ETS, molti sono stati gli interventi di chiarimento e di indirizzo, in particolare quelli a cura del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (MLPS), del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) e del Notariato. Per gli orientamenti giurisprudenziali occorrerà invece attendere del tempo trattandosi di una materia che non può considerarsi ancora pienamente avviata.

Allo stesso modo anche gli operatori del settore, in assenza di espressi richiami civilistici per gli ETS, sembrano orientarsi, ai fini interpretativi e applicativi per analogia all'ambito societario con valutazioni di natura soggettiva.

Nella presente pubblicazione sono richiamati quegli aspetti più significativi su cui la prassi istituzionale si è pronunciata tra cui sono da segnalare alcune tematiche di rilievo nei vari ambiti di governance e di controllo come di seguito:

1) per gli amministratori, le questioni relative ai requisiti di nomina e sostituzione, anche per cooptazione, la possibilità di adottare un organo monocratico, l'inquadramento del compenso degli amministratori e dei limiti ivi previsti, la qualifica di "volontario", soggetta a ristretti vincoli e limiti in conflitto con la natura giuridica del "rapporto organico" con l'ente, qualora la carica sia ricoperta a titolo gratuito;

2) per l'organo di controllo, le questioni di indipendenza ed altri specifici requisiti richiesti in sede di nomina, la delicata attività di vigilanza e di monitoraggio sociale che necessitano una adeguata esperienza e professionalità del ruolo vista la complessità, anche maggiore rispetto ai modelli societari, ai fini della verifica degli elementi qualificatori dell'ETS, oltreché l'attestazione di conformità sul bilancio sociale. In proposito il CNDCEC, a beneficio della categoria professionale, ha emanato con tempestività già nel dicembre 2020 le "Norme di comportamento" per tale organo e predisposto modelli di verbali e di relazioni utili per consentire di operare in modo uniforme e adeguato nell'incarico assunto.



Da segnalare, poi, le recenti novità in materia di semplificazione e trasparenza ETS approvate dalla Camera dei Deputati il 9.4.2024 (DDL 1532-ter), poi al Senato (AS 1097) alla data di stampa della presente pubblicazione, a beneficio degli enti di ridotte dimensioni tali da agevolare la quotidiana operatività.

La presente pubblicazione, curata da un apposito Gruppo di lavoro della Commissione Terzo settore e Non profit dell'ODCEC di Roma, approfondisce molti aspetti di novità della materia che hanno trovato in questi anni di attuazione una loro collocazione strutturale non solo in via interpretativa ma anche in termini operativi.

Un sentito ringraziamento, dunque, alle Colleghe e Colleghi che si sono adoperati con impegno, professionalità e spirito di servizio rendendo possibile l'uscita di questo documento.



CAPITOLO 1: REQUISITI, NOMINA E FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO AMMINISTRATIVO

1.1 I requisiti soggettivi degli amministratori

Il CTS fissa alcuni principi nella composizione dell'organo amministrativo delle associazioni ETS quale risultato di una scelta legislativa ben precisa volta ad istituire un collegamento stringente tra l'assemblea, che stabilisce l'indirizzo dell'attività operativa dell'associazione, e l'organo di amministrazione che è preposto ad attuare tale indirizzo.

Il comma 2 dell'art. 26 CTS individua un legame tra la maggioranza degli amministratori e la base associativa mediante uno specifico prerequisito secondo cui tale maggioranza deve essere scelta tra le persone fisiche associate ovvero indicate dagli enti giuridici associati¹.

Il comma 5 dell'art. 26 CTS precisa successivamente che la nomina di tale maggioranza degli amministratori è riservata *in ogni caso* all'assemblea, salve le deroghe previste per le associazioni con un numero non inferiore a cinquecento soci (art. 25, comma 2 CTS), mentre resta aperta la possibilità di prevedere espressamente nello statuto che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di associati (art. 26, comma 4, CTS).

La quota di minoranza degli amministratori può essere costituita da soggetti associati o non associati nominati da soggetti estranei alla compagine associativa. In tal caso, però, la nomina di amministratori ad opera di soggetti non associati è riservata espressamente ad ETS o ad enti senza scopo di lucro, ad enti religiosi civilmente riconosciuti, a lavoratori o ad utenti dell'ente, fermo restando che tale facoltà deve *in ogni caso* essere ammessa da specifiche disposizioni statutarie a carattere derogatorio, che regolano altresì la procedura di nomina.

In linea generale, va osservato che l'accettazione della carica di amministratore da parte di un associato impone differenti considerazioni sul mancato adempimento degli obblighi collegati a ciascuna veste. È stato chiarito² che l'esercizio dei diritti fondamentali di un associato non può essere negato o ridotto a motivo della intensità di partecipazione nelle iniziative sociali e nei momenti istituzionali dell'ente, e ciò sia a motivo della libertà del socio di astenersi temporaneamente dalla vita associativa, sia del carattere intrinsecamente spontaneo delle prestazioni di natura volontaria, ove richieste. Tale diritto è ovviamente tutelato finché non vengano violati altri obblighi statutari (es. versamento della quota associativa, correttezza di comportamento etc.), nel qual caso si può configurare una giusta causa di esclusione e di conseguenza la perdita della qualifica di associato. Di contro, il socio amministratore potrà decadere qualora si sottragga agli obblighi connessi alla carica, primo fra tutti la partecipazione alle riunioni dell'organo amministrativo, con la conseguenza che lo statuto può prevedere quale causa di decadenza la reiterata assenza non giustificata dalle riunioni dello stesso organo.

Chiunque venga chiamato ad assumere la carica di amministratore non deve trovarsi - e comunque non deve incorrere successivamente all'accettazione della carica - in una delle condi-

1 Nella nota MLPS 9 Luglio 2020, n. 6214, si evidenzia la differenza tra l'art. 26, comma 2 CTS e l'art. 34, comma 1 CTS che specifica, per le ODV, l'obbligo che tutte le persone che intendono assumere la carica di amministratore siano persone fisiche associate ovvero indicate, *tra i propri associati*, dagli enti associati. Tuttavia, benché la regola generale di cui all'art. 26 CTS non specifichi che le persone indicate dagli enti giuridici associati siano scelte "tra i propri associati" di tali enti, si potrebbe ritenere che tale ulteriore requisito di "appartenenza" indiretta alla base associativa sia soddisfatto dallo status di associato degli stessi enti giuridici ovvero che le persone indicate dagli enti associati debbano essere individuate tra le persone fisiche associate all'ETS. Tale ultima soluzione risulterebbe però impraticabile nel caso in cui la compagine associativa fosse composta esclusivamente o nella quasi totalità da soggetti diversi dalle persone fisiche. L'eventuale inesistenza dello status di *associato*, in via diretta o indiretta, del soggetto designato dall'ente giuridico associato potrebbe portare alla nomina di un organo di amministrazione costituito prevalentemente da persone fisiche estranee a qualsivoglia compagine associativa, pur essendo nominate dall'assemblea. Sul punto è auspicabile un chiarimento risolutivo del MLPS in merito al grado di collegamento con la compagine associativa dei soggetti "indicati" dagli enti giuridici associati, richiamando se del caso anche quanto indicato nella relazione illustrativa al CTS che precisa che la *ratio* del comma 2 dell'art. 26 è quella di "evitare un'eccessiva separazione tra proprietà dell'ente e gestione ed assicurare così una misura minima di autogestione da parte degli associati".

2 Nota MLPS 30 Novembre 2021, n. 18244.



zioni di ineleggibilità e di decadenza di cui all'art. 2382 del codice civile. Per espresso richiamo del comma 3 dell'art. 26 CTS, tali condizioni si possono verificare anche qualora vengano meno quegli specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, che possono essere imposti dall'atto costitutivo o dallo statuto per l'accesso alla carica. Fatta salva la possibilità prevista dalla citata normativa che detti requisiti siano individuati mediante il richiamo a codici di comportamento di reti associative o associazioni di rappresentanza, merita attenzione la precisazione del MLPS³ secondo cui i requisiti di *professionalità, onorabilità ed indipendenza* devono essere disciplinati secondo criteri di ragionevolezza, di proporzionalità e di adeguatezza. Resta esclusa la possibilità che questi requisiti siano artatamente introdotti secondo una logica discriminatoria, ossia per limitare l'accesso alle cariche amministrative di un gruppo ristretto, già individuato o comunque individuabile, di soggetti.

Ulteriori chiarimenti hanno riguardato la possibilità di articolare la nomina degli amministratori in funzione di particolari categorie di associati. Posto che la discrezionalità alla base di un accordo tra gli associati non esclude, in linea di principio, l'attribuzione di una differente qualifica di associato (es. effettivi, aggregati o privilegiati), va precisato che nel caso degli ETS tale discrezionalità può essere esercitata entro i limiti dettati dalle caratteristiche strutturali degli stessi ETS e dei principi ispiratori della riforma del settore, vale a dire la democraticità, le pari opportunità e l'eguaglianza degli stessi sodali. Come chiarito dal MLPS⁴, a tutti gli associati di un ETS deve essere garantito il diritto di definire le linee di indirizzo dell'associazione, di nominare le cariche sociali (c.d. elettorato attivo) e di essere nominati quali componenti degli organi sociali (c.d. elettorato passivo). Detti diritti possono essere ragionevolmente compressi in funzione di situazioni oggettive di impossibilità, anche giuridica, all'esercizio del diritto ovvero quale risultato del bilanciamento con altri principi meritevoli di tutela individuati dallo stesso CTS. E quindi, laddove lo statuto ammetta l'ingresso nella compagine associativa di soci minorenni, l'esercizio del diritto di voto nelle riunioni assembleari deve essere assicurato mediante l'intervento dei soggetti esercenti la potestà genitoriale, mentre gli stessi minori di età *"potrebbero non essere in grado di partecipare all'amministrazione dell'ente in quanto privi della capacità di agire"*⁵. Al tempo stesso, l'accesso alla carica amministrativa potrebbe essere limitato a tutti gli associati che non abbiano specifici requisiti di professionalità, purché entro i limiti non discriminatori sopra descritti.

1.1.1 Le cause di ineleggibilità e di decadenza

Il rinvio operato dal CTS alle disposizioni del codice civile in materia di ineleggibilità e di decadenza degli amministratori si inserisce nei molteplici richiami che il CTS effettua alla specifica disciplina riservata alle società per azioni⁶. In dettaglio, l'articolo 2382 del codice civile, espressamente richiamato dal comma 2 dell'art. 26 CTS, stabilisce che non possono essere eletti o decadono⁷ dalla nomina gli amministratori interdetti, gli inabilitati, i falliti⁸, gli interdetti

3 Idem.

4 Idem.

5 Idem.

6 Nella circolare CNDCEC-FNC, Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative del 28 Luglio 2021, si precisa che "gli istituti delle cause di ineleggibilità e decadenza, del conflitto di interessi, della responsabilità e delle relative azioni trovano espressa regolamentazione nella disciplina prevista per le società per azioni, per effetto del rinvio operato rispettivamente dagli artt. 26, 27 e 28, nella sua funzione di normativa di riferimento nell'ambito di un processo di interpretazione analogica o estensiva rispetto alle tematiche non disciplinate dal CTS in materia civilistica".

7 N. Abriani, P. Montalenti in Trattato di Diritto commerciale (diretto da G. Cottino), 2010, p. 570 precisano che *"mentre le cause di ineleggibilità producono la nullità della delibera di nomina, se sussistenti all'atto stesso della nomina, o, se sopravvenute in corso di svolgimento della carica, la decadenza immediata e automatica, quelle di incompatibilità obbligano l'amministratore a scegliere tra diversi incarichi, senza determinare l'invalidità dell'atto di nomina"*.

8 Il richiamo deve intendersi riferito ai debitori assoggettati a liquidazione giudiziale per effetto dell'art. 349 D.Lgs 12 Gennaio 2019, n. 14, che stabilisce che nelle disposizioni normative vigenti i termini «fallimento», «procedura fallimentare», «fallito» nonché le espressioni dagli stessi termini derivate devono intendersi sostituite, rispettivamente, con le espressioni «liquidazione giudiziale», «procedura di liquidazione giudiziale» e «debitore assoggettato a liquidazione giudiziale» e loro derivati, con salvezza della continuità delle fattispecie.



anche temporanei dai pubblici uffici, gli incapaci ad esercitare uffici direttivi. Si riportano di seguito i richiami normativi che determinano tale status:

- interdizione (art. 414 codice civile) nel caso di condizione di abituale infermità di mente che rende i maggiorenni ed i minorenni emancipati incapaci di provvedere ai propri interessi;
- inabilitazione (art. 415 codice civile) nel caso di soggetto maggiorenne affetto da infermità mentale ovvero in caso di soggetti che per prodigalità o per abuso abituale di bevande alcoliche o di stupefacenti esponano sé o la loro famiglia a gravi pregiudizi economici;
- debitore assoggettato a liquidazione giudiziale (indicato con il termine "fallito")⁹;
- interdizione dai pubblici uffici a seguito di condanne, a durata perpetua o temporanea (art. 28 codice penale);
- incapacità ad esercitare uffici direttivi (art. 32 bis codice penale) a seguito di condanna alla reclusione non inferiore a sei mesi per delitti commessi con abuso dei poteri o violazione dei doveri inerenti all'ufficio¹⁰.

1.2 La procedura di nomina degli amministratori

La nomina e la revoca dei componenti degli organi sociali dell'associazione è un compito inderogabile dell'assemblea, ai sensi della lett. a) del comma 1 dell'articolo 25 CTS. Il successivo comma 2 deroga a tale principio prevedendo, per gli enti con un numero di associati non inferiore a cinquecento, differenti disposizioni statutarie in merito alle competenze dell'assemblea. Parimenti, l'articolo 41, comma 10, CTS ne ammette la deroga per le reti associative, fermi i principi, in entrambi i casi, di democraticità, di pari opportunità, di uguaglianza e di elettività delle cariche sociali degli associati.

È dunque pacifico che la competenza inderogabile dell'assemblea a nominare e revocare i componenti degli organi sociali riguardi principalmente la nomina e la revoca dei componenti l'organo di amministrazione, fatta salva la possibilità di nominare altri organi di natura collegiale aventi compiti specificamente assegnati nello Statuto, con funzioni di controllo (art. 30 CTS) o con funzioni di "garanzia" per la corretta interpretazione dello statuto ovvero di risoluzione di conflitti interni allo stesso ente (Collegio dei probiviri).

1.2.1 L'ammissibilità delle Pubbliche Amministrazioni nella procedura di nomina degli amministratori

Il grado di coinvolgimento delle Pubbliche Amministrazioni nella procedura di nomina degli amministratori è stato analizzato in funzione della loro espressa esclusione sia dalla categoria dei soggetti che possono assumere la qualifica di ETS, sia dall'esercizio di un eventuale potere di direzione e coordinamento negli ETS (art. 4, comma 2, CTS). Ciò non toglie che le P.A. e gli enti pubblici in genere possano partecipare quali enti senza scopo di lucro alla base associativa di APS, ODV e di altri enti del terzo settore, riservando ad esse anche il potere di nomina di uno o più amministratori. Il MLPS¹¹ ha chiarito che *"la designazione/nomina di uno o più amministratori non dovrà comunque configurare situazioni di direzione, coordinamento o controllo di cui all'articolo 4, comma 2 del Codice"*, riaffermando quanto già espresso nella precedente nota

9 Vedi nota precedente.

10 Il comma 1 dell'art. 32-bis c.p. stabilisce che l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese priva il condannato della capacità di esercitare, durante l'interdizione, l'ufficio di amministratore, sindaco, liquidatore, direttore generale e dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, nonché ogni altro ufficio con potere di rappresentanza della persona giuridica o dell'imprenditore.

11 Nota MLPS 9 Luglio 2020, n. 6214.



n. 2243 del 4 Marzo 2020¹². La giurisprudenza amministrativa ha stabilito altresì che la presenza nella compagine associativa dell'ente della pubblica amministrazione con una posizione di assoluta minoranza impedisce l'esercizio di poteri pubblicistici di controllo o di direzione sull'associazione¹³.

Occorre segnalare che per quanto attiene la partecipazione degli enti pubblici e delle P.A. nella compagine associativa delle ODV, si ritiene inapplicabile il vincolo dettato per la nomina di amministratori ad opera di enti associati - consistente nella indicazione degli amministratori esclusivamente tra i propri associati ex art. 34 comma 1, CTS - essendo le P.A. prive di una base associativa. Resta fermo, tuttavia, che la P.A. potrà nominare alla carica di amministratore di una ODV solo soggetti associati o designati da altri enti associati alla stessa ODV.

1.2.2 La nomina dell'organo amministrativo nelle ODV

Il collegamento tra l'organo amministrativo e la base associativa di cui al comma 2 dell'articolo 26 CTS è rafforzato per le Organizzazioni di Volontariato, alle quali si applicano le disposizioni più stringenti di cui all'articolo 34, comma 1, CTS. Ai sensi del comma 1 dell'articolo 3 CTS, tale disposizione speciale prevale rispetto al citato criterio maggioritario di cui all'art. 26 CTS valevole per la generalità delle associazioni ETS. Segnatamente, gli amministratori devono essere scelti esclusivamente tra le persone fisiche associate ovvero indicate, tra i propri associati, dagli enti associati. Ne consegue che l'amministratore deve essere associato direttamente dell'ODV ovvero deve essere associato all'ente associato all'ODV stessa. In caso di nomina da parte di ente associato, lo statuto dell'ODV può disciplinare la modalità di designazione fissando direttamente una specifica procedura di nomina oppure può rinviare alle regole interne dell'ente associato¹⁴.

In risposta ad uno specifico quesito – se le ODV possano prevedere la facoltà di delegare la nomina di una minoranza di amministratori ai soggetti esterni qualificati ai sensi dell'art. 26, comma 5 CTS – il MLPS¹⁵ ha precisato che *“tale nomina tuttavia non potrebbe prescindere dal possesso in capo al nominando della qualifica di associato dell'ODV (qualifica che assume quindi il valore di requisito di legge); oppure dovrebbe avvenire all'interno di una rosa di soggetti preindividuati dagli enti associati all'ODV, nell'ambito delle rispettive basi associative”*. È evidente che la nomina di un amministratore di una ODV da parte di un ente esterno alla compagine associativa è possibile, ma si ribadisce che tale nomina costituisce violazione dell'art. 34, comma 1, CTS qualora l'amministratore prescelto non sia già associato dell'ODV nel cui organo amministrativo intende essere nominato ovvero degli altri enti associati all'ODV stessa.

1.2.3 La nomina del Presidente di un'associazione

Il MLPS¹⁶ è intervenuto per chiarire le modalità di nomina del Presidente di un'associazione a seguito delle differenti previsioni riscontrate negli statuti in ordine alla differente attribuzione del potere di nomina all'assemblea ovvero all'organo di amministrazione. Assunto che il

12 In tale nota si legge “deve considerarsi ammissibile la possibilità per le amministrazioni pubbliche e per gli altri enti esclusi dalla qualifica di ETS di partecipare alle organizzazioni del terzo settore, purché tale partecipazione non si traduca nell'esercizio da parte dei soggetti “esclusi” di un'influenza dominante sull'ETS, né nella disponibilità da parte degli stessi della maggioranza dei voti nelle sedi deputate ad adottare decisioni determinanti ai fini dell'amministrazione e della gestione dell'ente”.

13 Il TAR Veneto (sentenza n. 368 del 24 Marzo 2023) ha accolto il ricorso di un'associazione, nella cui compagine comparivano tre università italiane, rispetto al diniego di iscrizione al RUNTS a causa della presenza di enti pubblici che, secondo l'erronea interpretazione dell'autorità amministrativa, avrebbero “automaticamente” configurato la situazione di direzione, coordinamento o controllo dell'Ente, manifestando la causa di esclusione dal Terzo settore.

14 Nella nota MLPS 9 Luglio 2020, n. 6214, si riporta l'esempio di un ODV che associ altri enti e che potrebbe disporre nel proprio statuto la nomina degli amministratori da parte degli enti associati previa delibera delle rispettive assemblee oppure nulla prevedere, lasciando la previsione agli statuti dei singoli enti associati.

15 Nota MLPS 30 Novembre 2021, n. 18244.

16 Nota MLPS 7 Giugno 2021, n. 7551.



comma 1 dell'articolo 25 CTS individua tra le competenze inderogabili dell'assemblea la nomina e la revoca degli organi sociali, è stato precisato che la nomina del Presidente può essere declinata nelle forme dell'elezione diretta da parte dell'assemblea o dell'elezione indiretta da parte di un organo comunque nominato dall'assemblea, quale l'organo di amministrazione, che elegge il Presidente tra i propri componenti "*di nomina assembleare*". Nei casi di elezione diretta o indiretta, verrebbe comunque salvaguardato il principio di democraticità a motivo della derivazione della nomina del Presidente da parte dell'organo assembleare. Conseguentemente, ogni previsione statutaria che riservi solo ad una parte degli associati la nomina del Presidente o ad un soggetto esterno o che affidi la nomina ad un'estrazione a sorte, deve ritenersi illegittima.

Il MLPS ha precisato che, anche nell'ipotesi di elezione indiretta, deve restare "*intatto*" in capo all'assemblea il potere di revoca e il giudizio in tema di responsabilità del Presidente. Ebbene, non appare contraria a tale previsione la possibilità che, in caso di elezione indiretta, il Presidente possa dimettersi, restando nella carica di amministratore, e possa essere sostituito, in seno all'organo amministrativo, da altro amministratore, purché di nomina assembleare. Diversamente, sarebbe utile chiarire se il potere di revoca resti in ogni caso confinato nei poteri dell'assemblea ovvero se, una volta nominato il Presidente, anche gli amministratori possano deliberare autonomamente di revocarlo dalla specifica carica per giusta causa e, nell'arco della durata del proprio mandato, possano assegnare la carica di Presidente ad altro amministratore di nomina assembleare, essendo riservato all'assemblea il compito inderogabile di deliberare in ordine alla revoca da componente dell'organo amministrativo.

Si evidenzia che il MLPS non attribuisce rilevanza all'indicazione statutaria della carica di Presidente nell'elenco degli organi sociali, dando importanza al profilo sostanziale del primato assembleare nelle modalità di nomina diretta o indiretta del Presidente stesso. Oltre alla procedura di nomina, resta opportuno disciplinare, mediante apposita clausola statutaria, i poteri ed i compiti attribuiti al Presidente stesso, a mero titolo esemplificativo in merito ai poteri di rappresentanza ed alla possibilità di nominare Vice Presidenti, nonché ai compiti relativi al regolare svolgimento delle adunanze ed alla esecuzione delle delibere degli organi collegiali dallo stesso presieduti.

1.3 L'ammissibilità di un organo di amministrazione monocratico

La nomina di un amministratore unico in un ETS è stata oggetto di una specifica pronuncia del MLPS¹⁷ che ha chiarito l'ammissibilità o meno di tale figura, tenendo conto del dato testuale della normativa e della specifica veste giuridica dell'ETS (associazione, fondazione, ente religioso civilmente riconosciuto). Va premesso che, in linea generale, la problematica dell'estensione agli ETS dei differenti modelli di *governance* previsti per gli enti di tipo societario emerge di per sé dal rinvio dell'art. 3 CTS alla disciplina del codice civile in quanto compatibile¹⁸. Ad un primo approccio, l'esclusione del tipo societario per gli ETS limita il problema della nomina dell'amministratore unico alla tipologia di enti privati diversi dalle società. Tuttavia, nel caso di società che adottano la qualifica di impresa sociale¹⁹, le disposizioni del D.Lgs 112/2017 de-

17 Nota MLPS 16 Settembre 2020, n. 9313.

18 Sia consentito il rinvio alla precedente pubblicazione a cura della Commissione Terzo settore e Non Profit, ODCEC ROMA, "Gli Enti del Terzo Settore di tipo associativo: analisi delle novità in materia di ordinamento, amministrazione e controllo" del 22 Dicembre 2017 § 2.1 "l'aver previsto al comma 1 dell'art. 25 CTS la nomina dell'organo amministrativo e dell'organo di controllo all'interno delle competenze inderogabili dell'assemblea esclude la possibilità di adottare *modelli di governance* alternativi al modello tradizionale, mentre tale conclusione non sembra pacifica per le associazioni di più rilevanti dimensioni, nelle quali l'adozione di detti modelli organizzativi potrebbe risultare compatibile con l'ampia deroga concessa nel definire statutariamente le attribuzioni dell'assemblea nel successivo comma 2 e con il principio dell'autonomia statutaria enunciato nella legge delega".

19 Nel caso di una cooperativa sociale, la problematica è risolta dall'art. 2542 del codice civile che esclude la nomina di un amministratore unico.



lineano alcune modalità operative dell'organo amministrativo che portano ad escludere, in via interpretativa, la nomina di un organo amministrativo in composizione monocratica. L'art. 11 D.Lgs n. 112/2017 stabilisce la necessità di "condividere" con i soggetti portatori di interessi qualificati – quali i lavoratori, gli utenti ovvero con altri soggetti – le specifiche scelte gestionali in merito a questioni che incidono direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi prodotti dall'impresa sociale. Tale obbligo postula, dunque, l'esigenza di introdurre una procedura idonea affinché detti soggetti possano esercitare un'*influenza* sulle decisioni dell'impresa sociale riguardanti tali questioni. E sulla base di tali considerazioni il MLPS ritiene che si possa escludere la nomina di un amministratore unico al vertice di un ente che assume la qualifica di impresa sociale, indipendentemente dalla forma giuridica prescelta, salva la deroga espressa per gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

1.3.1 L'organo di amministrazione monocratico nelle associazioni

Con riferimento all'ammissibilità di un organo di amministrazione monocratico nelle associazioni, occorre aver presente lo schema strutturale partecipativo e democratico tipico di un'associazione, oltre ad esaminare il dato normativo. Il dato testuale dell'art. 26 CTS detta le regole di nomina dell'organo amministrativo nelle associazioni declinando ciascuna disposizione (commi 1, 2, 4 e 5) con espresso riferimento ad una pluralità di amministratori. L'interpretazione letterale indicherebbe di per sé l'esclusione di un organo di amministrazione monocratico, ma vi sono ulteriori elementi di carattere sistematico a sostegno di tale conclusione. Al riguardo, occorre richiamare il principio della *porta aperta* che si concretizza, nei limiti dei criteri selettivi fissati nello statuto, nella potenzialità di chiunque di entrare a far parte dell'associazione, come pure il principio di democraticità che determina la parità di diritti di tutti gli associati. La democraticità si estrinseca innanzi tutto mediante il diritto di voto nell'assemblea ed attraverso il diritto di elettorato attivo e passivo per la nomina dei componenti degli organi sociali. La partecipazione attiva su base democratica di tutti gli associati nella vita associativa e nei passaggi assembleari tratteggia uno schema organizzativo volto ad escludere la concentrazione del potere decisionale in capo ad un unico soggetto. Le disposizioni riguardanti la nomina di differenti amministratori, anche da parte di soggetti esterni alla compagine associativa ovvero da soggetti che sono espressione delle differenti categorie di associati consentono, peraltro, sia la rappresentatività delle minoranze in fase decisionale, sia l'apporto qualificato di soggetti non associati, i quali potrebbero fornire un *quid pluris* originato dalle personali capacità ed idoneità tecniche, oltre che dall'eventuale prestigio, e che potrebbero così supportare tecnicamente il perseguimento della *mission* dell'associazione.

Il MLPS non esclude la nomina di un amministratore unico nelle associazioni di nuova costituzione. Tale figura sarebbe ammessa temporaneamente in una fase embrionale dell'ente stesso, allo scopo di garantire l'ampliamento della base associativa così da escludere la sovrapposizione di fatto dei componenti dell'assemblea con quelli dell'organo amministrativo. Tale soluzione gestionale deve essere temporalmente limitata nell'atto costitutivo e deve essere affiancata da una precisa procedura di integrazione dell'organo amministrativo in composizione collegiale, dopo aver raggiunto un numero degli associati sufficientemente ampio da garantire la distinzione tra i due organi.

1.3.2 L'organo di amministrazione monocratico nelle fondazioni

L'adozione di un organo amministrativo in composizione monocratica nelle fondazioni va valutata in relazione alla natura propria di tale figura giuridica. In tale ottica, la centralità del patrimonio originariamente attribuito dal fondatore e la natura servente dell'organo amministrativo nell'utilizzo e nella conservazione di tale patrimonio per le finalità fissate dallo stesso



fondatore non pongono limiti nella scelta di uno o di più soggetti chiamati a ricoprire l'ufficio di amministrazione²⁰. La struttura interna e l'operatività dell'ente sono fissate entro limiti discrezionali che vengono definiti dallo stesso fondatore, la cui osservanza è oggetto di vigilanza dell'organo di controllo e dell'Autorità pubblica, nel caso specifico dell'Ufficio competente del RUNTS. È pacifico, pertanto, come confermato dallo stesso MLPS²¹, che il fondatore possa riservare a sé l'amministrazione della fondazione, come pure stabilire, al momento della cessazione della carica, l'attribuzione dei poteri di amministrazione ad uno o più familiari e/o il potere di nomina, anche da parte di soggetti non consanguinei, dei nuovi componenti dell'organo amministrativo, anche in composizione monocratica.

1.3.3 L'organo di amministrazione monocratico negli enti religiosi civilmente riconosciuti

Per quanto riguarda gli enti religiosi civilmente riconosciuti, va ricordato che l'ingresso nel Terzo settore deve tener conto dei limiti fissati dalla normativa di origine pattizia secondo cui le attività diverse da quelle di religione e di culto sono regolate dalle leggi civili nel rispetto della struttura e della finalità degli enti religiosi, così come definiti dalla normativa dell'ordinamento confessionale di appartenenza. Pertanto, il regolamento richiesto ai sensi dell'art. 4, comma 3, CTS e dall'art. 1, comma 3, D.Lgs n. 112/2017, fissa le clausole tecniche di funzionamento rispettivamente del "ramo ETS" o del "ramo IS", incluse le modalità di nomina, la composizione ed i poteri di amministrazione e di rappresentanza attribuiti ai componenti dell'organo amministrativo.

Come anticipato nel § 1.3, nel ramo impresa sociale di un ente religioso, l'obbligo di una governance "partecipata" dai lavoratori, dagli utenti di beni o servizi o da soggetti terzi è espressamente esclusa dall'art. 11, comma 5, del D.Lgs n. 112/2017. Nel caso degli enti religiosi civilmente riconosciuti, peraltro, i paletti ordinamentali fissati dalla normativa pattizia escludono la possibilità per il legislatore statale di definire la governance interna dell'ente religioso, anche con riferimento all'attività di interesse generale. Ciascun ente religioso potrà liberamente stabilire, mediante il regolamento, la possibilità di nominare un organo monocratico o collegiale, che può essere costituito anche da un soggetto diverso dal titolare dei poteri di amministrazione e di rappresentanza dell'ente religioso (es. parroco, Ordinario, etc.), fermo restando che nel caso in cui l'amministratore del ramo non coincida con il titolare dei poteri di amministrazione e di rappresentanza dell'ente religioso, occorrerà esplicitare, mediante apposita procura, i poteri di rappresentanza dell'amministratore del ramo in quanto l'ente possiede già un rappresentante legale regolarmente iscritto nel Registro delle Persone giuridiche.

1.4 Il funzionamento dell'organo amministrativo negli Enti del Terzo Settore

Il CTS non detta specifiche previsioni sulle modalità di funzionamento dell'organo di amministrazione, rendendo così necessario disciplinare mediante lo statuto i passaggi principali di svolgimento delle riunioni. Occorre pertanto valutare di volta in volta, in caso di lacune statutarie, l'eventuale applicazione per analogia delle norme del codice civile in forza del rinvio di cui all'art. 3 comma 2 CTS. Preliminarmente, appare necessario che, in ossequio all'art. 21 CTS²²,

20 Nella Nota MLPS 16 Settembre 2020, n. 9313, si precisa che "nel caso delle fondazioni, l'operato dell'organo di amministrazione è teso fondamentalmente a gestire un patrimonio destinato in conformità con la volontà originariamente espressa dai fondatori; il controllo interno ad opera dell'apposito organo e quello esterno esercitato dall'autorità governativa sono sempre presenti; anche qualora gli statuti prevedano l'esistenza di organi assembleari o di indirizzo, i compiti di questi ultimi non possono essere individuati in maniera incompatibile con la natura fondativa dell'ente o con la volontà del fondatore (art. 25 comma 3)".

21 Nota MLPS 16 Settembre 2020, n. 9313.

22 Posto che l'art. 21 CTS prescrive che l'atto costitutivo o lo statuto devono necessariamente contenere "le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente".



lo statuto disciplini i seguenti aspetti:

- l'indicazione dei poteri di amministrazione e di rappresentanza dei componenti, inclusa la possibilità di assegnare specifiche deleghe e le eventuali deroghe rispetto al generale potere di rappresentanza degli amministratori;
- l'individuazione dei soggetti legittimati ad effettuare la convocazione dell'organo, inclusa la convocazione su richiesta di una minoranza di consiglieri;
- la modalità ed i tempi di spedizione dell'avviso di convocazione rispetto alla data fissata dalla riunione;
- le modalità di svolgimento dell'adunanza, inclusa la possibilità di riunione mediante l'ausilio di mezzi di comunicazione a distanza;
- il quorum per la valida costituzione dell'organo ed il quorum deliberativo;
- l'elencazione di specifici compiti assegnati all'organo amministrativo.

Non è escluso che lo statuto possa demandare la fissazione di alcune regole ad apposito regolamento²³. In tal caso, occorre tuttavia valutare preliminarmente le modalità di deposito di tale documento presso il RUNTS qualora esso contenga disposizioni aggiuntive rispetto ai poteri dell'organo amministrativo delineati dallo statuto, in osservanza degli obblighi di pubblicità stabiliti dall'art. 48 CTS.

1.4.1 La convocazione dell'organo amministrativo

Le formalità di convocazione sono di regola espletate dal Presidente²⁴, ma possono essere affidate anche ad altro consigliere ovvero a soggetto esterno all'organo stesso (segretario), con l'indicazione degli argomenti all'ordine del giorno, affinché tutti i consiglieri siano adeguatamente informati²⁵. Ai fini del corretto svolgimento dei lavori, il Presidente deve assicurare che siano fornite agli altri amministratori adeguate informazioni sulle materie all'ordine del giorno. Al riguardo è possibile affermare che la non adeguata informazione dell'amministratore nelle materie oggetto di delibera costituisce una violazione di un dovere imposto dall'art. 2381 del codice civile, e quindi non può essere invocata quale esimente da responsabilità sul piano civile²⁶. La carenza informativa può costituire motivo di voto contrario e, successivamente, di impugnazione di una delibera consiliare, soprattutto quando la riunione non sia stata convocata nei termini e/o secondo le modalità previste dallo statuto e quindi non abbia consentito all'amministratore di acquisire informazioni sufficienti per deliberare.

Sul diritto degli amministratori di chiedere al Presidente di convocare l'organo amministrativo e sul potere di convocarlo essi stessi in caso di inerzia o di rifiuto del Presidente, può tornare utile quanto disposto dal codice civile, anche in ambito societario. Posto che il comma 2 dell'art. 20 del codice civile prevede che, in caso di inerzia o di rifiuto dell'amministratore a convocare l'assemblea, gli associati possano ricorrere al Presidente del Tribunale affinché questi ordini agli amministratori di convocarla, si esclude che tale disposizione sia applicabile in via analogica alla

23 Circolare MLPS 27 Dicembre 2018, n. 20, chiarisce che "Qualora l'organo di amministrazione abbia natura collegiale, lo statuto deve prevedere le regole di funzionamento dello stesso (quorum di validità delle sedute, eventuale necessità di maggioranze qualificate per assumere le deliberazioni) o demandare la fissazione delle stesse ad apposito regolamento".

24 Art. 2381, comma 1, codice civile, stabilisce che "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".

25 Art. 2381, ultimo comma, codice civile stabilisce che "Gli amministratori sono tenuti ad agire in modo informato; ciascun amministratore può chiedere agli organi delegati che in consiglio siano fornite informazioni relative alla gestione della società".

26 Spiotta M. "Il nuovo diritto societario", 2009, cit., p. 526, afferma che "l'inerzia, l'assenteismo, il disinteresse dell'amministratore verso le vicende sociali, come pure la sua passiva adesione alle informazioni trasmesse dagli esecutivi sono condotte censurabili".



convocazione dell'organo amministrativo²⁷. L'orientamento giurisprudenziale porta ad affermare che anche negli ETS gli amministratori possano "imporre" la convocazione dell'organo di amministrazione, laddove lo statuto non disponga nulla in caso di inerzia o di rifiuto del Presidente. Seppure in ambito societario, può tornare utile quanto affermato dalla Suprema Corte di cassazione che ha stabilito che è *"irrelevante il fatto che il Consiglio di amministrazione della società, per previsione dello statuto della stessa, possa essere convocato solo dal Presidente (il quale risulti altresì abilitato a fissare l'ordine del giorno). Infatti i singoli amministratori debbono ritenersi dotati del potere di pretendere che il Presidente provveda a tale convocazione e con uno specifico ordine del giorno"*²⁸. Conseguentemente, il rifiuto ingiustificato alla convocazione dell'organo di amministrazione può costituire motivo di revoca dalla carica di Presidente nelle forme e secondo le modalità previste per la nomina, come analizzato nel precedente § 1.2.3.

La convocazione deve avvenire mediante avviso personale che deve contenere la data, l'ora, il luogo della riunione, nonché l'ordine del giorno con l'elenco degli argomenti da trattare²⁹. Oltre al contenuto minimo dell'avviso di convocazione, è necessario che tale avviso venga inviato ai consiglieri *"con mezzi che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento"* (si pensi anche al messaggio e-mail via PEC il quale, per definizione, è dotato di una "validazione temporale"). In mancanza di convocazione, la riunione può essere ritenuta valida purché avvenga in forma totalitaria³⁰.

La scelta del luogo in cui di volta in volta l'organo amministrativo si riunisce viene di norma affidata al Presidente. Non è dato riscontrare una prescrizione di legge specifica circa la forma prevista per l'esistenza e per la validità delle deliberazioni dell'organo amministrativo³¹, ferma restando l'obbligatorietà della tenuta del relativo libro dei verbali delle riunioni. È generalmente ammessa, tuttavia, la possibilità di svolgimento delle riunioni mediante l'ausilio di mezzi di comunicazione a distanza a condizione che lo statuto fornisca un'ideale regolamentazione della

27 Trib. Roma, sentenza 11 febbraio 1987, ha chiarito "È inammissibile l'istanza di convocazione del consiglio direttivo di una associazione non riconosciuta, poiché alle associazioni non riconosciute non sono applicabili le disposizioni dettate per le società per azioni, bensì si possono applicare, per analogia, solo le norme dettate per le associazioni con personalità giuridica e queste disciplinano solo l'ipotesi di convocazione dell'assemblea ad opera del presidente del tribunale, il cui potere sostitutivo ha carattere eccezionale e non può applicarsi per ipotesi estranee alla previsione legislativa".

28 Cass. 23 Giugno 1998 n. 6238, Società, 1998, p. 1168 la quale ritiene che *"l'esistenza di un tale potere va desunta: a) dal rilievo per cui ogni singolo amministratore è responsabile del controllo sulla gestione societaria e pertanto egli deve essere ritenuto abilitato a mettere in moto qualunque meccanismo necessario che gli consenta di provvedere a pieno al controllo stesso, e di porre in essere gli adempimenti che questo richieda; b) dall'ulteriore rilievo per cui, risultando essi amministratori solidalmente responsabili fra loro, una tale solidarietà non possa non importare che ciascuno di essi abbia anche il potere di controllare l'operato degli altri amministratori"*.

29 La convocazione può avvenire a mezzo di lettera raccomandata, fax, email, o tramite altri mezzi previsti dallo statuto. Vd. RIVOLTA G.C.M., La società a responsabilità limitata, in Trattato di diritto civile e commerciale diretto da CICU A. e MESSINEO F. e continuato da MENGONI L., vol. XXX, t. 1, 1982, 292. Sul punto Cass., 16 Luglio 1968, n. 2570, in Giur. it., 1969, I, 1, 82, secondo cui l'elenco delle materie da trattare, che deve essere inserito nell'avviso di convocazione dell'assemblea, a norma dell'art. 2366 codice civile, non deve contenere l'indicazione particolareggiata degli argomenti e dei temi di esame, ma ne deve tuttavia fare una menzione, sia pure sintetica, ma chiara e non ambigua; Sul punto anche Trib. Napoli, 12 Gennaio 1989, in Giur. comm., 1989, II, 426. In merito alla non necessaria presenza dell'"avviso di ricevimento" della stessa raccomandata vd. RIVOLTA G.C.M., La società a responsabilità limitata, cit., 189.

30 Sul punto si segnala Consiglio Notarile di Milano, massima 48/2004 "Consiglio di amministrazione totalitario", secondo cui *"è lecita la previsione statutaria secondo la quale l'organo amministrativo di una s.p.a. o di una s.r.l. è validamente costituito non solo quando siano intervenuti, in mancanza di convocazione, tutti gli amministratori ed i sindaci in carica, ma anche quando sia intervenuta la maggioranza dei suoi componenti e tutti gli aventi diritto ad intervenire siano stati previamente informati della riunione anche senza le particolari formalità richieste in via ordinaria per la convocazione"*.

31 Trib. Roma, 30 Maggio 1987, in Società, 1987, 1037 secondo cui nessuna prescrizione di forma è prevista dalla legge per l'esistenza e la validità delle deliberazioni consiliari, a nulla rilevando che l'art. 2421, n. 4, codice civile, disponga la tenuta del libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio, riconnettendosi tale norma all'esigenza di tenuta dei libri da parte dell'imprenditore piuttosto che alla previsione di una particolare forma dell'atto. Cass., 6 Marzo 1987, n. 2397, in Dir. fall., 1987, II, 646, secondo cui «la verbalizzazione delle deliberazioni del consiglio di amministrazione ha una funzione meramente certificativa della volontà già formata con la votazione, per cui le deliberazioni non verbalizzate (al contrario di quanto è prescritto, dall'art. 2375 codice civile, per le deliberazioni dell'assemblea dei soci) sono pienamente valide sia nei rapporti interni sia nei confronti dei terzi che ne abbiano avuto conoscenza; infatti, l'obbligo della verbalizzazione di dette deliberazioni non è imposto dall'art. 2388 codice civile né può desumersi dall'art. 2421, n. 4 codice civile, che impone alla società di tenere il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, perché l'obbligo dell'imprenditore commerciale di tenere alcuni libri non si riconnette mai a un'esigenza di forma degli atti di cui deve essere registrato il compimento (principio affermato, in tema di applicazione dell'art. 2103 codice civile, in relazione alla questione dell'avvenuto conferimento o meno della firma sociale al dipendente della banca mediante deliberazione del consiglio di amministrazione della medesima).



materia allo scopo di garantire il rispetto del metodo collegiale, il principio di buona fede e di parità di trattamento dei componenti dell'organo³².

Con due massime, la n. 12 e la n. 13 del 10 Maggio 2022, il Consiglio Notarile di Milano ha fornito importanti indicazioni in merito alle regole da seguire circa la possibilità di tenere le riunioni degli organi sociali di enti e associazioni con mezzi di videocomunicazione. In particolare con la Massima n. 13 del 10 Maggio 2022³³ il Consiglio Notarile di Milano ha fornito importanti chiarimenti sullo svolgimento delle riunioni degli organi collegiali, *diversi* dalle assemblee, di associazioni, di fondazioni e di comitati, anche dotati della qualifica di ETS, ritenendo che dette riunioni pur in assenza di specifica previsione statutaria, possano essere convocate e svolgersi mediante mezzi di telecomunicazione, anche senza indicazione di un luogo fisico di convocazione, purché sia possibile verificare reciprocamente l'identità degli intervenuti e siano assicurati la contestualità del procedimento decisionale, il rispetto del metodo collegiale ed il diritto di informazione.

Secondo il Collegio notarile, lo statuto potrà, *alternativamente*, prevedere che:

le riunioni si debbano tenere in un luogo fisicamente determinato, alla presenza personale degli aventi diritto;

- le riunioni si debbano tenere esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, anche senza indicazione di un luogo fisico di convocazione;
- le riunioni si possano tenere in modalità "mista", con facoltà per ciascuno degli aventi diritto di intervenire in presenza o mediante mezzi di telecomunicazione;
- spetti a chi fa la convocazione stabilire, volta per volta, le modalità di partecipazione alla riunione.

1.4.2 I quorum costitutivi e deliberativi e le modalità di voto

La valida costituzione dell'organo amministrativo, regolarmente convocato, è fissata con la presenza della maggioranza degli amministratori in carica³⁴, in assenza di una differente previsione statutaria che imponga un maggior numero di presenti. Per quanto riguarda invece le deliberazioni dello stesso organo, è necessaria la maggioranza assoluta degli amministratori presenti (conteggiando anche gli astenuti), salvo diversa disposizione dello statuto.

Si ritiene ammissibile la prevalenza del voto del Presidente nel caso in cui nella votazione si consegua un numero identico di voti favorevoli e di voti contrari, purché tale previsione sia fissata nello statuto³⁵. Stante l'assenza di previsioni normative in materia, si può ritenere plausibile anche una clausola statutaria che disponga l'unanimità di coloro che compongono il consiglio stesso su specifiche materie, quale ad esempio l'incremento retributivo per i lavoratori dipendenti, ferma la necessità di evitare un'eccessiva rigidità che potrebbe impedire la regolare operatività dell'organo³⁶.

32 Trib. Roma, 24 febbraio 1997, in Società, 1997, 695, secondo cui «è legittima la clausola dello statuto di società a responsabilità limitata che prevede la possibilità che le riunioni del consiglio di amministrazione si svolgano per tele-videoconferenza, a condizione che tutti i partecipanti siano identificabili e possano intervenire in tempo reale nella discussione»; e anche PALAZZOLO A., La telematica nelle riunioni societarie, in Nuova giur. civ. comm., 2003, 271.

33 <https://www.consiglionotarilemilano.it/massime-commissione-terzo-settore/svolgimento-mediante-mezzi-di-telecomunicazione-delle-riunioni-degli-organi-collegiali-diversi-dalle-assemblee-di-associazioni-fondazioni-e-comitati-anche-dotati-della-qualifica-di-ets/>

34 Art. 2383, co.1, codice civile.

35 Trib. Milano, 18 Luglio 1984, in Società, 1984, 1363, secondo cui non è legittimo l'atto costitutivo di una s.r.l. nel cui statuto sia compresa la clausola istitutiva di un consiglio di amministrazione composto da due soli membri, il quale deliberi, nel caso di votazione in parità a favore e contro l'oggetto della decisione, con prevalenza del voto del Presidente.

36 A motivo del carattere strettamente personale delle funzioni di amministratore e delle responsabilità connesse anche all'esercizio di poteri, anche delegati, non è ammesso il voto per rappresentanza, come pure non è ammesso il voto segreto, cosicché si possano identificare esattamente le responsabilità di coloro che hanno assunto la delibera e le generalità degli amministratori dissenzienti, anche ai fini di un'eventuale impugnazione della delibera stessa. PARRELLA F., Sub Articolo 2475, in SANDULLI M., SANTORO V. (a cura di), La riforma delle società. Commentario del D.Lgs 17 Gennaio 2003 n. 6, vol. 3, Società a responsabilità limitata – Liquidazione – Gruppi – Trasformazione – Fusione – Scissione, Torino, 2003, 106.



1.5 La sostituzione degli amministratori

La nomina e la revoca degli amministratori rientrano tra le competenze inderogabili dell'assemblea di un'associazione ETS costituita da un numero di associati inferiore a cinquecento soggetti. Al di sopra di tale limite il comma 2 dell'art. 25 CTS concede la possibilità di stabilire una differente modalità di nomina delle cariche sociali, purché vengano rispettati i principi di democraticità, di pari opportunità e di uguaglianza di tutti gli associati, nonché di elettività delle cariche sociali.

Un tema attualmente controverso è costituito dalla nomina degli amministratori di un'associazione mediante il meccanismo della cooptazione ammesso per le fondazioni e per le società ai sensi dell'art. 2386 del codice civile.

1.5.1 La cooptazione nelle associazioni

La possibilità per gli ETS costituiti in forma associativa di applicare l'istituto della cooptazione in forza del rinvio disposto dall'articolo 3, comma 2 CTS, al venir meno (per decesso, decadenza, revoca, dimissioni ecc.) di uno o più componenti dell'organo di amministrazione, è un tema sul quale il MLPS ha fornito un orientamento non pienamente condiviso dagli operatori professionali.

L'art. 2386 del codice civile³⁷ dispone che qualora nel corso dell'esercizio vengano a mancare uno o più amministratori di società per azioni, i rimanenti provvedono alla loro sostituzione, fino alla prima assemblea utile, con delibera approvata dal collegio sindacale. In tale occasione gli amministratori cooptati possono essere confermati o revocati, ma tale meccanismo di cooptazione è applicabile a condizione che, venuto meno l'amministratore, la maggioranza degli amministratori rimasti in carica sia di nomina assembleare.

Il comma 4 dell'art. 2386 del codice civile dispone che la società possa prevedere nello statuto che, alla cessazione di taluni amministratori, segua la decadenza dell'intero consiglio, comportando ciò la convocazione d'urgenza dell'assemblea da parte degli amministratori rimasti, mentre il successivo comma 5 fissa l'obbligo di convocazione a carico del collegio sindacale, qualora cessino tutti i componenti dell'organo di amministrazione.

Il MLPS ha ritenuto non estendibile in via analogica l'art. 2386 del codice civile alle associazioni ETS³⁸, individuando molteplici criticità.

Innanzitutto, la prima criticità è stata individuata nella circostanza che fino all'eventuale ratifica dell'assemblea - che potrebbe intervenire anche molti mesi dopo l'insediamento - gli amministratori cooptati assumerebbero i medesimi poteri di quelli eletti, con la conseguenza che tale situazione si concretizzerebbe *"al di fuori di una previsione del CTS del tutto netta nel collegare tra loro, richiamandoli unitariamente, i principi di elettività, democraticità, nomina assembleare (salvo deroghe espresse) uguaglianza e pari opportunità tra gli associati"*. Ad avviso del MLPS, peraltro, la cooptazione dei componenti dell'organo amministrativo non sarebbe assoggettata, come accade nelle società, al vaglio decisivo dell'organo di controllo poiché tale organo nelle associazioni è obbligatorio solo al superamento di specifici limiti

³⁷ Art. 2386 del codice civile: "1. Se nel corso dell'esercizio vengono a mancare uno o più amministratori, gli altri provvedono a sostituirli con deliberazione approvata dal collegio sindacale, purché la maggioranza sia sempre costituita da amministratori nominati dall'assemblea. Gli amministratori così nominati restano in carica fino alla prossima assemblea. 2. Se viene meno la maggioranza degli amministratori nominati dall'assemblea, quelli rimasti in carica devono convocare l'assemblea perché provveda alla sostituzione dei mancanti. 3. Salvo diversa disposizione dello statuto o dell'assemblea, gli amministratori nominati ai sensi del comma precedente scadono insieme con quelli in carica all'atto della loro nomina. 4. Se particolari disposizioni dello statuto prevedono che a seguito della cessazione di taluni amministratori cessi l'intero consiglio, l'assemblea per la nomina del nuovo consiglio è convocata d'urgenza dagli amministratori rimasti in carica; lo statuto può tuttavia prevedere l'applicazione in tal caso di quanto disposto nel successivo comma. 5. Se vengono a cessare l'amministratore unico o tutti gli amministratori, l'assemblea per la nomina dell'amministratore o dell'intero consiglio deve essere convocata d'urgenza dal collegio sindacale, il quale può compiere nel frattempo gli atti di ordinaria amministrazione".

³⁸ Nota MLPS 30 Novembre 2021, n. 18244.



dimensionali di natura economica, patrimoniale e di risorse impiegate. Inoltre, l'ulteriore criticità sarebbe ravvisabile nel fatto che per le associazioni del Terzo settore l'elettività delle cariche da parte dell'assemblea – quale organismo democratico rappresentativo dell'intero corpo associativo – deve restare in ogni momento prioritaria, in quanto caratterizzante e connaturata a tali tipologie di enti, mentre nel caso delle società di capitali la preminente esigenza della continuità della gestione potrebbe sia pure temporaneamente mettere in secondo piano i poteri assembleari. Allo scopo di salvaguardare il principio di democraticità, il MLPS esclude la cooptazione ammettendo la sola ipotesi, statutariamente prevista, di sostituzione "automatica" degli amministratori cessati, purché ad essi subentrino i primi tra coloro che sono risultati non eletti in occasione delle procedure di nomina dell'organo, nell'ordine stabilito nell'ultima elezione. Tale soluzione sarebbe *"pienamente legittima, in quanto capace di operare un corretto bilanciamento tra principio di democraticità ed esigenza di funzionamento dell'ETS"*.

Di diverso avviso è il Consiglio Nazionale del Notariato³⁹ che osserva che l'assenza di uno specifico richiamo all'art. 2386 del codice civile da parte del CTS non costituisce ostacolo alla sua applicabilità. Poiché l'art. 3 CTS richiama l'intero codice civile come prima fonte di integrazione del codice stesso, la verifica di compatibilità tra l'istituto della cooptazione ed i principi regolatori della normativa applicabile agli enti del Terzo settore deve essere effettuata analizzando le specifiche disposizioni del CTS, con particolare riferimento agli artt. 25 e 26 CTS, nel quadro dei principi ispiratori della riforma e di un equo bilanciamento tra gli stessi. Il Notariato evidenzia che l'esigenza di preservare il fondamentale principio di democraticità e l'esigenza di garantire l'efficienza e l'operatività dell'ente non sono necessariamente tra loro alternativi, ossia non è necessario che un principio prevalga sull'altro, nel caso in cui sia possibile giungere a *"un contemperamento di interessi ragionevole ed equilibrato"*.

Quanto precede perché se è vero che il comma 1 dell'art. 26 CTS dispone che la nomina degli amministratori nelle associazioni del Terzo settore spetti all'assemblea, è altrettanto vero che lo stesso CTS prevede due eccezioni a tale principio generale. In particolare, il comma 2 dell'art. 25 CTS prevede che gli statuti delle associazioni con almeno cinquecento associati possano disciplinare le competenze dell'assemblea anche in deroga a quanto stabilito dal precedente comma 1. Ma soprattutto il Notariato rileva che tale facoltà è ammessa per le associazioni numerose anche in ordine alla nomina degli amministratori, senza l'obbligo di prevedere nello statuto l'adunanza di assemblee separate (di cui all'art. 2540 codice civile) aprendo di conseguenza la possibilità di regolare nello statuto la procedura di nomina dei componenti l'organo amministrativo mediante l'intervento di altro organo diverso dall'assemblea.

Il comma 5 dell'art. 26 CTS prevede poi che la nomina di una quota minoritaria dei componenti dell'organo di amministrazione possa essere attribuita a ben individuati soggetti, diversi dall'assemblea. Al riguardo, il Ministero precisa che non è possibile cooptare i componenti dell'organo amministrativo la cui nomina sia riservata a soggetti specificamente individuati nello statuto (ETS, enti senza scopo di lucro, enti religiosi civilmente riconosciuti, lavoratori, utenti).

Quanto poi alla (legittima) assenza nell'associazione ETS dell'organo di controllo, quale circostanza ostativa all'applicabilità in via analogica dell'art. 2386 codice civile, il Notariato evidenzia come la non obbligatorietà di tale organo sia fondata su una precisa scelta di non gravare di ulteriori costi quelle realtà di ridotte capacità economiche, ma non necessariamente di ristretta base associativa, così da far ritenere che anche per tali entità il meccanismo di cooptazione possa essere più meritevole di tutela rispetto alla "temporanea" compressione del principio di nomina assembleare degli amministratori.

39 Studio CNN n. 15-2022/CTS del 12 Dicembre 2023.



Secondo il Notariato, le citate deroghe permetterebbero, dunque, l'applicazione dell'istituto della cooptazione anche alle associazioni del Terzo settore, sostenendo che tale soluzione realizzerebbe, nel quadro del *favor* dei valori costituzionali che ispirano la promozione degli enti del terzo settore, *"un equilibrato e contestuale soddisfacimento di entrambe le esigenze che si manifestano (anche) negli Enti associativi: sia quella di tutela della loro fondamentale democraticità; sia quella di salvaguardia della loro efficienza operativa"*.

A sostegno dello studio elaborato dal Notariato, va richiamato un elemento costituito dalla circostanza che l'art. 2386 del codice civile si applica a condizione che *"la maggioranza degli amministratori sia sempre costituita da amministratori nominati dall'assemblea"*, sicché, indipendentemente dalle ipotesi derogatorie sopra descritte, tale situazione eviterebbe fin dall'origine la possibilità di aggirare, mediante lo strumento della cooptazione, il legame tra base associativa ed organo di amministrazione descritto al § 1.1, escludendo, in altre parole, che il meccanismo in esame possa costituire un *vulnus* all'ordinamento democratico di estrazione assembleare espressamente delineato dagli artt. 25 e 26 CTS, anche nelle realtà prive (legittimamente) di organo di controllo. In tale ottica, resterebbe coerente con quanto appena affermato anche l'affermazione del Ministero secondo cui *"ove la maggioranza dei componenti di nomina assembleare venga meno, indipendentemente dalla presenza di altri membri nominati ai sensi dell'art. 26, comma 5, l'assemblea dovrà essere convocata con la massima urgenza consentita, ferma restando la possibilità per lo statuto di collegare la decadenza dell'intero organo al verificarsi di un numero inferiore di cessazioni"*.

1.5.2 La cooptazione nelle fondazioni

Nel caso delle fondazioni il ricorso alla cooptazione costituisce un meccanismo naturale di rinnovamento dell'organo di amministrazione, soprattutto al momento del decesso del fondatore, purché tale meccanismo sia disposto nell'atto di fondazione⁴⁰. È di tutta evidenza che laddove il fondatore abbia disposto che il rinnovo delle cariche venga affidato ad uno o più soggetti esterni alla fondazione stessa, tale procedura dovrà essere scrupolosamente attuata dagli amministratori uscenti. Il MLPS⁴¹ ha chiarito che nei casi in cui la procedura di nomina definita dal fondatore sia inattuabile ovvero qualora non sia prevista alcuna disposizione in merito alla sostituzione degli amministratori, si applica l'art. 25 comma 1 del codice civile,⁴² che demanda all'autorità governativa, ovvero al competente Ufficio del RUNTS, la nomina e la sostituzione degli amministratori o dei rappresentanti.

40 Nella Circolare MLPS 27 Dicembre 2018, n. 20, il Ministero precisa che *"Il comma 8 (ndr dell'art. 26 CTS), infine, è specificamente dedicato alle fondazioni del Terzo settore e prevede anche qui l'obbligatorietà della previsione di un organo di amministrazione, mentre quella relativa alla costituzione di un organo assembleare o di indirizzo è demandata alle previsioni statutarie, mantenendo quindi carattere facoltativo"*, sicché la nomina degli amministratori non deve essere obbligatoriamente demandata ad un organo interno alla fondazione diverso dal consiglio di amministrazione.

41 Nota MLPS 30 Novembre 2021, n. 18244.

42 Art. 25 codice civile *"1. 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."*



CAPITOLO 2: REMUNERAZIONE DEI COMPONENTI DELL'ORGANO AMMINISTRATIVO

2.1 Cenni introduttivi sui limiti alla remunerazione delle cariche sociali nelle organizzazioni senza scopo di lucro

La possibilità di erogare un emolumento ai componenti dell'organo amministrativo di un ente senza scopo di lucro è rimessa agli accordi tra gli associati ovvero alla determinazione del fondatore e, quindi, all'autonomia statutaria dell'ente. Ciò comporta che l'eventuale assenza di specifiche disposizioni statutarie non possa di per sé precludere alla determinazione di un compenso, salvo divieto imposto dalla legge. In linea generale, l'erogazione del compenso agli amministratori è ragionevolmente fissata nei limiti delle specifiche qualifiche e competenze, ma vi sono due limitazioni di carattere generale che meritano un approfondimento.

Una limitazione che investe gli enti privati è contenuta nel comma 2 dell'art.6 D.L. n. 78 del 31 Maggio 2010 che stabilisce che i componenti dell'organo amministrativo degli enti che ricevono contributi pubblici non possono ricevere alcun compenso. Ove previsto dalla normativa vigente, sono ammessi soltanto i rimborsi delle spese sostenute per l'esercizio della carica che si intende onorifica⁴³. In caso di mancato adeguamento a queste disposizioni, gli enti non possono ricevere, neanche indirettamente, contributi o utilità a carico delle pubbliche finanze, salvo l'eventuale spettanza del cinque per mille⁴⁴. La normativa richiamata stabilisce che tale disciplina non si applica, tra l'altro, alle università, agli enti e fondazioni di ricerca e organismi equiparati, alle APS ed alle ONLUS⁴⁵. Va osservato, però, che l'abrogazione della disciplina in materia di ONLUS, ai sensi della lett. a) del comma 2 dell'art. 102 CTS, e l'interpretazione letterale delle disposizioni di cui al comma 7 dell'art. 89 CTS⁴⁶ potrebbero far ritenere che la disapplicazione per le ONLUS sia limitata ai soli ETS non commerciali. Sarebbe pertanto opportuno un chiarimento ufficiale sulla disapplicazione generalizzata a tutti gli ETS di tale disciplina che può essere giustificata sia dall'articolato regime di controlli sulle attività di interesse generale svolte, sia da specifiche misure di sostegno a carico della finanza pubblica di cui al Capo IV del Titolo VIII CTS.

Una seconda limitazione origina dalla normativa tributaria. Per gli enti di tipo associativo che intendono accedere al regime agevolato di cui all'art. 148 TUIR, l'assenza di scopo di lucro viene assicurata agli effetti fiscali mediante l'obbligo di prevedere nello statuto specifiche limitazioni in materia di distribuzione, anche indiretta, di utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione (salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge), ed attraverso l'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento ad altro ente associativo con analoghe finalità o ai fini di pubblica utilità. La Circolare del Ministero delle Finanze n. 124/E del 12 Maggio 1998 ha chiarito che la nozione di distribuzione indiretta di utili ed avanzi di gestione indicata nell'art. 148 TUIR deve essere interpretata alla luce delle fattispecie previste in materia di ONLUS dall'art. 10, comma 6, D.Lgs n. 460/1997⁴⁷. Tra queste fattispecie è previsto il divieto di ero-

43 A tali enti viene consentito esclusivamente il rimborso delle spese sostenute, e qualora fossero già previsti dei gettoni di presenza per le sedute degli organi amministrativi, non potranno comunque superare l'importo di euro 30 a seduta giornaliera.

44 La violazione di quanto previsto determina anche la responsabilità erariale e gli atti adottati dagli organi degli enti e degli organismi pubblici interessati sono nulli.

45 Per completezza il comma 2 dell'art.6 D.L. n. 78/2010 stabilisce che "La disposizione del presente comma non si applica agli enti previsti nominativamente dal decreto legislativo n. 300 del 1999 e dal decreto legislativo n. 165 del 2001, e comunque alle università, enti e fondazioni di ricerca e organismi equiparati, alle camere di commercio, agli enti del servizio sanitario nazionale, agli enti indicati nella tabella C della legge finanziaria ed agli enti previdenziali ed assistenziali nazionali, alle ONLUS, alle associazioni di promozione sociale, agli enti pubblici economici individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze su proposta del Ministero vigilante, nonché alle società".

46 Secondo tale disposizione "si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto".

47 6. Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente



gare emolumenti individuali annui ai componenti degli organi amministrativi e di controllo in misura superiore al compenso massimo fissato per il Presidente del collegio sindacale delle società per azioni. Ebbene, in vista della prospettata abrogazione della disciplina in materia di ONLUS stabilita dagli artt. 102 e 104 CTS, sarebbe utile un chiarimento da parte del MLPS e/o dell'Agazia delle Entrate relativamente alla circostanza che, per la generalità degli enti senza scopo di lucro, la nozione di distribuzione indiretta degli utili debba essere slegata dalla normativa in attesa di abrogazione, se del caso rinviando per la definizione alle fattispecie di cui all'art. 8 CTS.

2.2 I limiti per le retribuzioni ai dipendenti, per i compensi ai collaboratori e per la remunerazione delle cariche sociali degli ETS

Il CTS ha regolamentato specifici vincoli riguardanti l'erogazione della retribuzione ai lavoratori e dei compensi ai collaboratori allo scopo di salvaguardare il vincolo di destinazione delle risorse (comma 2 dell'art. 8 CTS) per l'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, evitando la distribuzione indiretta di utili.

Segnatamente, per gli amministratori, i sindaci e per chiunque rivesta cariche sociali (art.8, co.3, lett. a), si considera *distribuzione indiretta di utili* l'erogazione di compensi non proporzionali all'attività svolta, alle responsabilità, alle competenze o se comunque risultano superiori rispetto ai compensi normalmente in atto in enti che operano in analoghi settori⁴⁸.

Per i lavoratori autonomi o subordinati (art. 8, co. 3 lett. b), tale fattispecie si realizza qualora vengano erogati compensi o retribuzioni superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di cui all'art. 51 D.Lgs n. 81/2015 *"salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1"*. Si segnala che prima delle modifiche legislative di cui al D.L n. 48/2023, tale presunzione poteva essere superata solo *"ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h)"*. La modifica ha esteso, dunque, la possibilità di deroga a tutte le attività di interesse generale di cui all'art. 5 CTS, fermo restando l'obbligo di poter adeguatamente documentare le "comprovate esigenze" alla base della maggiorazione del compenso o della retribuzione⁴⁹.

controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 Ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 Giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 Agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

48 Il comma 1 dell'art. 91 CTS stabilisce che in caso di distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comun-que denominate a un fondatore, un associato, un lavoratore o un collaboratore, un amministratore o altro componente di un organo associativo dell'ente, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo, venga irrogata una sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 euro a 20.000,00 euro a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi dell'ente del Terzo settore che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione.

49 Seppure limitatamente alle predette attività nella nota n. 2088 del 27 febbraio 2020, il MPLS ha chiarito "Ai fini della derogabilità del vincolo, pertanto occorre che le condizioni previste dal legislatore siano tra loro legate da un logico e coerente nesso eziologico, che ricorre in tutte quelle ipotesi nelle quali solo il superamento del tetto retributivo rende possibile all'ETS l'acquisizione di una professionalità da ritenere oggettivamente necessaria ai fini dell'implementazione delle specifiche attività di interesse generale facoltizzate dalla norma, senza le quali non sarebbe possibile lo svolgimento delle attività medesime. Appare utile precisare come il codice esiga la sussistenza di un nesso tra le professionalità che si intendono acquisire e l'esercizio dell'attività di interesse generale, da leggersi nei termini della funzionalizzazione delle specifiche competenze professionali allo sviluppo dell'oggetto sociale" precisando che "il superamento del tetto sarà legittimo allorché le professionalità da contrattualizzare siano necessariamente funzionali all'esercizio di tali attività, sia direttamente attraverso le prestazioni da svolgersi nello specifico settore di attività sopra richiamate, che indirettamente attraverso prestazioni parimenti connotate dall'elevato



In tale ottica, tuttavia il MLPS⁵⁰ richiama l'attenzione sul rischio del "cumulo" di erogazioni a vario titolo effettuate nei confronti dello stesso soggetto, evidenziando che " la corrispondenza al titolare di una carica sociale, da parte della medesima organizzazione di appartenenza, di un compenso a fronte di attività svolta, diversa da quella riguardante l'incarico rivestito, in contra ulteriori limitazioni afferenti da un lato ad eventuali profili di conflitto di interesse; dall'altro al divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili, di cui al sopra richiamato articolo 8 commi 2 e 3 lettera a)".

È evidente, pertanto, che se per un verso l'attribuzione del compenso dovrà essere adottata con modalità, anche deliberative, volte ad escludere l'esistenza di eventuali conflitti di interesse in capo al beneficiario, per altro verso l'erogazione simultanea di compensi aggiuntivi all'emolumento non dovrà determinare l'aggiramento del divieto di distribuzione indiretta di utili, secondo i parametri fissati dalla citata lett. a) del comma 3 dell'art. 8 CTS. Pertanto, per chiunque assuma cariche sociali, si ritiene corretto che l'importo complessivamente erogato non sia superiore ai "compensi erogati in Enti che operano in settori analoghi", indagando, se del caso, anche sugli importi pubblicati sui siti web degli enti di maggiori dimensioni di cui al successivo § 2.4.

Passando ai rapporti di lavoro dipendente di cui alla lett. b) del comma 3 dell'art. 8 CTS, va osservato che la soglia dell'incremento del 40%, oltre la quale il livello salariale determina la distribuzione indiretta di utili, è definita mediante la contrattazione collettiva in generale stante il richiamo all'art.51 D.Lgs 81/2015⁵¹. Posto che si rinvia alla stessa contrattazione collettiva (ai sensi del comma 1 dell'art. 16 CTS) per la determinazione di un trattamento economico e normativo minimo, è pacifico che le differenti componenti comunque denominate della retribuzione (trattamento minimo, indennità, superminimi, erogazioni una tantum, ad personam, compensi in natura etc.)⁵² concorrono al computo dell'importo per il quale occorrerà verificare il superamento della soglia dell'incremento del 40% rispetto ai valori dettati dal contratto collettivo ex lett. b) del comma 3 dell'art. 8. Il MLPS⁵³ ha chiarito, altresì, che la contrattazione collettiva costituisce il riferimento per rapporti di lavoro autonomo, incluse le collaborazioni coordinate e continuative.

Diversamente da quanto previsto all'art. 10, comma 6, per le ONLUS, i limiti all'incremento di retribuzione non hanno funzione esclusivamente fiscale in chiave antielusiva, ma costituiscono una disposizione civilistica. Sulla base di tale assunto, il MLPS ha chiarito che non può essere chiesta una valutazione preventiva ad una P.A. in merito alla sussistenza dei presupposti per la disapplicazione dell'incremento retributivo del 40%, poiché "in ossequio al fondamentale principio di autonomia organizzativa degli ETS, la costituzione di rapporti di lavoro comportanti lo sfioramento del tetto del 40% costituisce l'esito di un processo decisionale interno all'ETS, assunto nel rispetto delle disposizioni legislative e statutarie, senza che sia necessaria alcuna preventiva autorizzazione da parte della P.A.". Resta ferma, tuttavia, in caso

profilo di professionalità che siano comunque necessarie, in presenza della particolare complessità del modello organizzativo dell'ente, ai fini dell'efficace coordinamento delle attività medesime, e senza le quali, pertanto, si genererebbe un pregiudizio alle attività di interesse generale sopra richiamate. Tale rapporto di necessaria causalità dovrà essere evidenziato da adeguata documentazione, a partire dal curriculum del lavoratore e dalla relativa deliberazione assunta dal competente organo sociale, che dovrà contenere un esaustivo e logico sviluppo del percorso motivazionale alla base della costituzione del rapporto di lavoro, che dovrà essere particolarmente stringente nella rappresentazione del nesso teleologico sopra descritto, specialmente nell'ipotesi di funzionalizzazione indiretta".

50 Nota MLPS 9 Luglio 2020, n. 6214.

51 Art. 51 - Norme di rinvio ai contratti collettivi. Salvo diversa previsione, ai fini del presente decreto, per contratti collettivi si intendono i contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria.

52 Nella nota n. 2088 del 27 Febbraio 2020 il MLPS precisa che "stante il generico riferimento dell'articolo 8 comma 3 al concetto di retribuzione, si ritiene che debba essere presa a riferimento a tal fine anche la parte variabile della retribuzione, purché prevista nei contratti collettivi di cui all'articolo 51 del D.Lgs n. 81/2015, applicati all'ETS".

53 Idem.



di violazione, l'applicazione della sanzione amministrativa da Euro 5.000 ad Euro 20.000 (art. 91, comma 1, CTS)⁵⁴.

L'incremento della retribuzione - nei limiti definiti all'applicazione dei parametri contenuti nella contrattazione collettiva - risponde all'esigenza di acquisire specifiche professionalità allo scopo di migliorare l'efficienza gestionale dell'ETS; tuttavia, tale incremento ha un limite originato dalla generalità dei rapporti di lavoro subordinato instaurati dall'ETS. L'art. 16 CTS stabilisce che la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto di uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. Tale misura è stata incrementata nel rapporto da uno a dodici, ma l'ampliamento della forbice salariale è ammessa solo in presenza di comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, CTS⁵⁵. Tutti gli ETS devono dare conto del rispetto di tali parametri nel proprio bilancio sociale o, in mancanza, nella relazione di cui all'articolo 13, comma 1, CTS.

In linea generale, l'applicazione dei suddetti parametri è finalizzata ad escludere l'assunzione di manodopera non adeguatamente retribuita, in coerenza con i principi di non discriminazione alla base della riforma del Terzo settore e con le finalità civilistiche, solidaristiche e di utilità sociale degli ETS. In concreto, il parametro in esame dovrebbe determinare un auspicabile effetto trascinamento in aumento delle retribuzioni qualora vengano aumentate quelle relative al lavoratore subordinato con profilo retributivo più elevato. Di certo, se è vero che l'acquisizione di competenze più elevate amplia il divario salariale mediante l'applicazione di un rapporto più ampio (uno a dodici), va comunque detto che l'esistenza di tale rapporto pone comunque un tetto alle divergenze salariali tra *management* e operai che spesso sono state ritenute eccessive nelle realtà *for profit*.

Come chiarito dal MLPS, i limiti salariali contenuti nelle disposizioni di cui agli articoli 8 e 16 CTS si applicano in relazione alle nuove assunzioni a far data dal 3 Agosto 2017. Tuttavia, la disciplina in commento si dovrà applicare anche al lavoratore già assunto alla predetta data che fosse destinatario di un incremento retributivo superiore al 40% rispetto al valore indicato per la medesima qualifica dai contratti collettivi.

In ogni caso, per le organizzazioni di volontariato e per le associazioni di promozione sociale dovrà tenersi conto delle limitazioni numeriche all'assunzione dei lavoratori, rispettivamente di cui agli articoli 33, comma 1 e 36 CTS.

2.2.1 I limiti alla remunerazione dei componenti degli organi sociali e dei lavoratori dipendenti nelle ONLUS

Posto che l'abrogazione degli articoli da 10 a 29 del D.Lgs n. 460/1997, che disciplinano le ONLUS avrà efficacia, ai sensi del comma 2 dell'art. 104 CTS, a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea, anche nel 2024 la disciplina ONLUS continua ad essere applicata. Di seguito si riporta una sintetica descrizione delle principali differenze esistenti tra la disciplina, in attesa di abrogazione, delle ONLUS e quella prevista per gli ETS, in materia di remunerazione agli amministratori e di distribuzione indiretta di utili collegata alla retribuzione.

In merito ai compensi agli amministratori, il MLPS⁵⁶ ha chiarito che i componenti dell'organo amministrativo delle ONLUS possono vedersi riconosciuto un compenso nel rispetto dei limiti

54 Il MLPS chiarisce che "la maggiore entità della sanzione amministrativa, rispetto alle altre fattispecie di illecito tipizzate dal codice, evidenzia il particolare disvalore di tali condotte, in quanto minano alla radice un requisito fondamentale dell'ETS, l'assenza del fine lucrativo".

55 Il nuovo rapporto è stato introdotto nell'art. 16 CTS dall'art. 29, D.L. 4 Maggio 2023, n. 48, conv dalla L. 85/2023.

56 Nota MLPS 27 Febbraio 2020, n. 2088.



definiti dall'art. 10, comma 6, D.Lgs n. 460/1997. Le fattispecie di distribuzione indiretta di utili individuate dallo stesso comma 6 hanno valore di presunzione legale⁵⁷ con funzione antielusiva. Nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 294/E del 10 Settembre 2002, è stato chiarito che la disposizione contenuta all'interno dello stesso comma 6 è volta ad evitare abusi dell'applicazione normativa agevolata delle Onlus e l'alterazione di equilibri concorrenziali. Pertanto, tale disposizione è disapplicabile mediante la presentazione di un interpello nel quale l'ente dovrà dimostrare che la specifica fattispecie, pur rientrando nei casi elencati, non integra un comportamento elusivo. Non solo, le fattispecie elencate non impediscono l'individuazione concreta di ulteriori fattispecie abusive rintracciabili anche, come espresso nella Risoluzione n. 9/E del 25 Gennaio 2007 dell'Agenzia delle Entrate, osservando cumulativamente l'entità delle somme destinate a vario titolo ad uno specifico soggetto⁵⁸.

Appare utile notare che in talune fattispecie le disposizioni in materia di ONLUS appaiono più stringenti rispetto a quanto previsto nello stesso caso dall'art. 8 CTS. È sufficiente osservare che per quanto attiene i componenti degli organi amministrativi degli ETS⁵⁹, è stato evidenziato che si può deliberare un compenso proporzionato *"all'attività svolta, alla responsabilità assunta e alle specifiche competenze possedute"*, ferma restando la capacità di provarne la necessità e la sussistenza, con il limite definito dall'importo previsto *"in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni"*. Diversamente, nelle ONLUS gli amministratori possono percepire una remunerazione annua entro il limite del compenso massimo previsto per il Presidente del Collegio sindacale delle s.p.a. Inoltre, la normativa ONLUS è più stringente con riferimento ai limiti retributivi dei lavoratori dipendenti che non devono essere superiori di oltre il 20% di quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche, in luogo della percentuale del 40% prevista per gli ETS e senza alcun riferimento ai lavoratori autonomi⁶⁰. Va segnalato, infine, che nelle ONLUS non sono applicabili i limiti afferenti le differenze retributive tra i dipendenti di uno stesso ente, come previsto dall'art.16 del CTS⁶¹.

2.2.2 I limiti agli emolumenti degli organi sociali nelle ASD e nelle SSD

Con riferimento agli enti sportivi, il D.Lgs n. 36 del 28 Febbraio 2021 ha riordinato la disciplina, introducendo significative novità in tema di distribuzione indiretta degli utili e conseguentemente circa i limiti al riconoscimento dei compensi per i titolari delle cariche amministrative. In particolare, gli enti sportivi dilettantistici devono applicare una normativa che richiama esplicitamente la disciplina delle imprese sociali, in quanto l'art. 8 D.Lgs n. 36/2021⁶² dispone,

57 Circolare n. 168/E del 26 Giugno 1998 del Ministero delle finanze, richiamata dalla Risoluzione n. 9 del 25 Gennaio 2007 dell'Agenzia delle Entrate.

58 Tale situazione si potrebbe verificare, come indicato nella citata Risoluzione n. 9, quando gli amministratori acquisiscono contemporaneamente, a vario titolo, più somme dallo stesso ente, ciascuna delle quali singolarmente assunta nel rispetto dei limiti di legge, ma che cumulativamente potrebbero costituire una fattispecie elusiva. Si pensi al caso dell'amministratore associato che, pur non ricorrendo una situazione di conflitto di interessi nei confronti dello stesso ente da lui amministrato, effettua prestazioni di lavoro dipendente e concede in locazione un immobile di sua proprietà. Tale situazione gli consentirebbe di percepire oltre al compenso per la carica rivestita - entro i limiti del compenso massimo previsto per il Presidente del collegio sindacale delle S.p.a. - una retribuzione salariale non superiore al 20% di quella prevista dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche ed un canone di locazione in linea con quello di mercato. In tal caso, nonostante il rispetto formale dei limiti quantitativi singolarmente studiati, si potrebbe comunque configurare un comportamento elusivo che dovrebbe essere analizzato nel suo complesso, considerando la forma giuridica dell'ente, la compagine sociale ed il sistema amministrativo adottato.

59 Salvo alcune specifiche eccezioni oggetto di puntuale disciplina, quali in particolare le Organizzazioni di Volontariato (ODV).

60 Diversamente dal D.Lgs 460/1997, il CTS estende la casistica anche ai lavoratori autonomi.

61 Nota MLPS 27 febbraio 2020, n. 2088.

62 L'art. 8 D.Lgs n. 36/2021 stabilisce che "1. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio. 2. Ai fini di cui al comma 1 e fatto salvo quanto previsto dal comma 3, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si applica l'art. 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-bis, del decreto legislativo 3 Luglio 2017, n. 112. 3. Se costituite nelle forme di cui al Libro V, Titolo V, del codice civile, gli enti dilettantistici possono destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali



ad integrazione della disciplina ivi espressamente prevista, l'applicazione dell'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 3, e comma 2-bis, del D.Lgs n. 112/2017. Pertanto, al pari delle imprese sociali, le ASD e SSD iscritte al Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (RNA-SD)⁶³ potranno erogare emolumenti ai propri amministratori tenendo presente, in particolare, i seguenti limiti:

- i compensi individuali legati all'esercizio della carica dovranno essere proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque non potranno essere superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;

- le retribuzioni ed i compensi corrisposti per l'eventuale attività di lavoro dipendente o autonomo prestata non potranno superare del 40% quelli previsti per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi nazionali (art. 51 D.Lgs n. 81/2015), salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale.

Si evidenzia che è prevista una deroga in favore degli enti sportivi dilettantistici costituiti sotto forma di società. Difatti, al comma 3 dell'art. 8 del D.Lgs n. 36/2021, in linea con quanto disposto dalla disciplina delle imprese sociali, è prevista la possibilità di erogare, entro limiti predefiniti, una quota degli utili annuali conseguiti⁶⁴.

Per le ASD e SSD che acquisiscono la qualifica di ETS, il comma 2 dell'articolo 6 D.Lgs n. 36/2021 stabilisce l'applicazione della normativa sportiva solo in materia di attività sportiva dilettantistica, in quanto compatibile con i decreti istitutivi degli ETS e dell'impresa sociale. Pertanto, per gli enti sportivi iscritti al RUNTS, resta applicabile l'art. 8 CTS ovvero, per coloro che acquisiscono la qualifica di impresa sociale, l'art. 3 D.Lgs n. 112/2017, in merito alle limitazioni riguardanti l'erogazione degli emolumenti all'organo amministrativo.

2.3 La gratuità della carica in caso di amministratore volontario di ETS

Il comma 2 dell'art. 17 CTS definisce il volontario come una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ETS, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo, e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà⁶⁵.

perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato. 4. Negli enti dilettantistici che assumono le forme di cui al Libro V del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3".

63 Istituito dal Decreto Legislativo n. 39 del 28/02/2021.

64 Si ritiene, tuttavia, che tale possibilità di distribuire una quota di utili entri in conflitto con la possibilità di accedere al sistema di agevolazioni fiscali previste dall' art. 148 TUIR. L'articolo 148 TUIR continua ad essere applicabile alle associazioni sportive dilettantistiche non iscritte al RUNTS e prevede la decommercializzazione delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Tutto ciò è vero se l'ente prevede statutariamente, tra le altre clausole, il divieto della distribuzione anche indiretta degli utili e lo rispetti nell'esercizio della sua attività. Tale disposizione, grazie all'art. 90 c.1 della Legge n. 289 del 27/12/2002, è applicabile anche alle società sportive dilettantistiche.

65 L'art. 18 CTS dispone l'obbligo ad assicurare i volontari contro gli infortuni e le malattie connesse allo svolgimento della loro attività, oltre che per la responsabilità civile nei confronti dei terzi. I volontari devono essere annotati in apposito registro. Il registro dei volontari prima di essere utilizzato dovrà essere preventivamente numerato, bollato e vidimato, al fine di garantire la veridicità delle attestazioni trascritte, questo al fine di preservare cautelativamente l'integrità delle informazioni contenute, non potrà essere alterato in un momento successivo alla vidimazione inserendo pagine o stampandole nuovamente con dati diversi (Nota MLPS 14 Settembre 2022, n. 12675 – Nota MLPS 28



Una chiara indicazione normativa sulla natura volontaria, non retribuita, degli amministratori degli ETS è contenuta nelle disposizioni speciali relative alle ODV. Il comma 2 dell'art. 34 CTS fissa per tali organizzazioni un principio di gratuità degli organi sociali, con la sola eccezione dei componenti dell'organo di controllo che siano in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2397, secondo comma, del codice civile. Agli amministratori della ODV può essere riconosciuto solo un rimborso spese per l'esercizio delle loro funzioni, purché tali spese siano state effettivamente sostenute ed analiticamente documentate.

Per gli altri ETS, si può fissare nello statuto il principio della gratuità della carica⁶⁶, fermo restando che nel silenzio delle disposizioni statutarie l'emolumento eventualmente deliberato dovrà comunque essere congruo e proporzionato rispetto alla dimensione e alle finalità dell'Ente. Va ricordato, infatti, che la fissazione del compenso deve essere regolata da un principio di "proporzionalità" rispetto all'attività svolta, per evitare di violare il divieto di distribuzione degli utili ai sensi dell'art. 8 CTS, come indicato nel precedente § 2.2.

Giova ribadire, altresì, che l'art. 6, comma 2, D.L. n. 78/2010, conv. dalla L. n. 122/2010 stabilisce che gli enti che ricevono contributi pubblici devono prevedere la gratuità delle cariche sociali, configurando le cariche dell'Ente come onorifiche⁶⁷, eccettuate le Onlus, le associazioni di promozione sociali e gli Enti e Fondazioni di Ricerca⁶⁸. In assenza di uno specifico chiarimento sul punto, si può ritenere che il richiamo espresso alle ONLUS ed alle APS possa far estendere l'esclusione in esame anche all'intera categoria di ETS assoggettati alla specifica disciplina del CTS che introduce una differente regolamentazione delle modalità di sostegno delle attività di interesse generale a carico delle finanze pubbliche ex art. 72 e seguenti CTS ed un regime articolato di controlli ad opera del MLPS e dell'Agenzia delle Entrate ex art. 90 e seguenti CTS.

Particolare attenzione merita il caso del volontario che assume la carica di amministratore, per il quale torna utile richiamare la duplice modalità di svolgimento dell'attività di volontario indicata dal MLPS. Se per un verso esiste l'impegno del volontario direttamente rivolto allo svolgimento dell'attività di interesse generale coincidente con l'oggetto sociale dell'ETS, per altro verso è ammissibile che l'attività conseguente all'assunzione della carica di amministratore dell'Ente possa essere configurata anch'essa quale attività di volontariato preordinata e strumentale rispetto al raggiungimento dell'oggetto sociale dell'ente. In tal senso, *"l'esercizio di una carica sociale si può atteggiare in termini di attività di volontariato ove risponda ai requisiti declinati nell'articolo 17, comma 2, tra i quali spicca in primis la gratuità"*⁶⁹.

Il caso affrontato dal Ministero riguarda un soggetto che svolge un'attività remunerata per conto di un ETS. Lo stesso viene successivamente nominato amministratore dello stesso ente, ma lo statuto prevede la gratuità della carica. In tal caso, l'attività già svolta deve cessare nel momento dell'accettazione della carica, poiché la remunerazione preesistente è del tutto incompatibile con la natura gratuita della carica e la conseguente acquisizione della veste di vo-

Maggio 2021, n. 7180).

Il censimento e la relativa iscrizione dei volontari è un adempimento di particolare importanza che assolve ad una pluralità di funzioni. Innanzi tutto, la corretta annotazione dei volontari è necessaria per verificare il rapporto tra volontari e lavoratori dipendenti. Nelle O.D.V. il numero dei soggetti che prestano la propria opera a favore dell'ente che siano inquadrati come lavoratori dipendenti o parasubordinati non può essere superiore al 50% dei volontari. Nelle A.P.S. c'è un duplice criterio alternativo da verificare: i soggetti che sono impiegati come lavoratori dipendenti o parasubordinati non possono essere in misura superiore al 50% del numero dei volontari ovvero al 5% degli associati.

66 Nella nota 9 Luglio 2020, n. 6214, il MLPS ha espressamente chiarito che "Per tutti i restanti ETS, diversi dalle ODV, la previsione dell'attribuzione di un compenso a favore dei titolari delle cariche sociali è demandata all'autonoma scelta dell'ente, da declinarsi in ogni caso nel rispetto dei limiti di cui all'articolo 8, comma 3, lettera a) del CTS".

67 A tali enti viene consentito esclusivamente il rimborso delle spese sostenute, e qualora fossero già previsti dei gettoni di presenza per le sedute degli organi amministrativi, non potranno comunque superare l'importo di euro 30 a seduta giornaliera.

68 Vedi nota 45 e 46.

69 Nota MLPS 9 Luglio 2020, n. 6214.



lontario. In via speculare, qualora il volontario venisse successivamente nominato amministratore con attribuzione di un compenso, questi dovrebbe formalmente “rinunciare” alla qualifica di volontario con la conseguente cancellazione dall'apposito registro. Assumendo, dunque, che il volontario non può essere retribuito né dall'Ente di cui fa parte, né dal soggetto che ha beneficiato della prestazione di natura volontaria, non appare preclusa la possibilità che tale associato possa ricevere, pur nella veste di amministratore, il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, nei limiti massimi prestabiliti dall'Ente, mentre restano vietati i rimborsi “a forfait”⁷⁰. Resta dunque fermo il principio secondo cui il divieto di remunerare i volontari intende valorizzare la natura spontanea della loro opera, affinché questi non subiscano alcuna forma di “pressione” per l'erogazione della prestazione.

Un'altra pronuncia del MLPS⁷¹ ha riguardato un lavoratore retribuito di un Comitato Regionale, il quale svolgeva attività di volontario presso un Comitato di diversa Regione appartenente alla medesima rete nazionale. In tale ipotesi il MLPS ha ritenuto non sussistente l'incompatibilità del volontario ex art. 17, comma 5 CTS, poiché nelle organizzazioni che hanno una struttura complessa, costituita da diverse articolazioni territoriali (di secondo livello) dotate di una loro autonomia giuridica, si è in presenza di soggetti diversi, anche se perseguono gli stessi obiettivi di altri enti con i quali condividono l'appartenenza alla medesima rete associativa. L'indipendenza e l'autonomia degli enti “territoriali” affiliati ad un'unica rete nazionale non esclude, pertanto, che si possa assumere la qualifica di volontario per l'attività svolta per uno di questi enti e si possa essere retribuiti per una prestazione lavorativa effettuata presso altro ente⁷², anche in veste di amministratore.

2.4 Gli adempimenti pubblicitari in materia di compensi agli amministratori

Il comma 2 dell' art. 14 CTS stabilisce che gli enti del terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila⁷³ 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'art. 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 associati⁷⁴. IL MLPS ha precisato che tale adempimento da un lato va posto “*in stretta connessione*” con il vincolo di destinazione delle risorse affluite o generate dall'ETS al perseguimento delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale di cui al comma 1, dell'art. 8 CTS, ma dall'altro lato, il rispetto del principio di trasparenza in merito all'utilizzo delle risorse pubbliche e/o private da parte dell'ente non deve eccedere l'interesse del singolo amministratore alla riservatezza di dati personali, fornendo dati la cui portata informativa esorbita l'obiettivo previsto dalla norma⁷⁵. Prendendo spunto anche da quanto previsto dal decreto MLPS 4 Luglio 2019, recante linee guida sulla redazione del bilancio sociale, che sta-

70 Idem.

71 Nota MLPS 10 Marzo 2022, n. 4011.

72 Nella citata nota 9 Luglio 2020, n. 6214, lo stesso MLPS aveva chiarito che “Non è invece un'eccezione ai principi sopra richiamati il contenuto del comma 6-bis (ndr dell'art. 17), che stabilisce che i lavoratori subordinati possano, al fine di svolgere attività di volontariato, fruire di forme di flessibilità previste da contratti e accordi collettivi. Anche in questo caso il rapporto di lavoro subordinato non deve intercorrere con l'ente tramite il quale si svolge attività volontaria”.

73 Sia consentito il rinvio alla precedente pubblicazione a cura della Commissione Terzo settore e Non Profit, ODCEC ROMA: “Gli Enti del Terzo Settore di tipo associativo: analisi delle novità in materia di ordinamento, amministrazione e controllo” del 22 Dicembre 2017 § 2.6 nella quale si precisa che “tale obbligo prescinde dall'effettiva erogazione delle somme rimanendo sufficiente la mera attribuzione assembleare”.

74 Nota MLPS 12 Gennaio 2021, n. 293.

75 Idem. Il MLPS precisa che i “principi di ragionevolezza, proporzionalità e pertinenza che non consentono, ad esempio, di rendere noti elementi informativi non necessari ad assicurare il raggiungimento degli obiettivi previsti dalla norma; come pure elementi che possano anche indirettamente rendere conoscibili situazioni particolari del singolo percettore di tali emolumenti (come ad esempio elementi della retribuzione attribuiti non in ragione dell'attività svolta ma di situazioni proprie del singolo e tali da fornire indebitamente informazioni sulla sua specifica condizione, ad es. di natura sanitaria); o informazioni di natura patrimoniale a ben vedere riconducibili alla situazione dell'individuo ma non collegate alle attività svolte, agli incarichi ricoperti o più in generale all'appartenenza all'ente del Terzo settore”.



bilisce "Le informazioni sui compensi di cui all'art. 14, comma 2 ... costituiscono oggetto di pubblicazione, anche in forma anonima, sul sito internet dell'ente o della rete associativa cui l'ente aderisce", il MLPS chiarisce che non è necessaria una pubblicazione nominativa, ma è possibile pubblicare un'informazione valida per tutti i soggetti appartenenti ad una determinata categoria⁷⁶, tenendo distinti gli importi dovuti a titolo di "retribuzione", di "indennità particolare" (ad esempio parametrata ai giorni in cui un determinato organo si riunisce) e 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).

76 Il MLPS esemplifica affermando che si può specificare "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", mentre resta esclusa la possibilità di pubblicare dati aggregati.



CAPITOLO 3: NOMINA E COMPITI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

3.1 L'organo di controllo degli ETS e le norme di comportamento del CNDCEC

L'organo di controllo di un ETS è disciplinato dall'art. 30 CTS⁷⁷ che stabilisce i requisiti ed i compiti dei componenti di tale organo. Sul piano operativo, le disposizioni dell'art. 30 CTS devono essere integrate dalle "Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del terzo settore" pubblicate dal CNDCEC nel mese di Dicembre 2020⁷⁸ che costituiscono il documento di riferimento per l'adempimento degli obblighi di vigilanza e di monitoraggio sull'attività dell'ETS. Nel presente elaborato vengono analizzati alcuni specifici aspetti riguardanti i requisiti e la procedura di nomina dei componenti dell'organo di controllo, il rapporto dell'organo di controllo con gli altri organi degli ETS ed i principali compiti di vigilanza e di monitoraggio, fermo restando che le suddette norme di comportamento rappresentano il principale strumento operativo sia per lo svolgimento delle funzioni assegnate allo stesso organo, sia per la valutazione delle conseguenti responsabilità, ricordando che i componenti dell'organo di controllo rispondono 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 agli obblighi della loro carica, per effetto del richiamo operato dall'art. 28 CTS all'articolo 2407 del codice civile.

3.2 L'indipendenza dei componenti dell'organo di controllo di un ETS

Un requisito comune a tutte le realtà profit o non profit per il corretto svolgimento dei compiti di vigilanza è rappresentato dall'indipendenza dei "controllori", che costituisce il postulato indefettibile per un giudizio obiettivo di chiunque venga chiamato a vigilare sull'operato altrui. Al riguardo, la norma ETS 1.3 specifica che *"l'indipendenza è un requisito posto a presidio dell'obiettività del componente dell'organo di controllo che peraltro non deve essere soddisfatto in maniera assoluta. Poiché non è possibile individuare e definire tutte le circostanze e i rapporti rilevanti che possano comprometterne l'obiettività, il componente dell'organo di controllo adotta un sistema di valutazione dei rischi per la propria indipendenza con riferimento allo specifico caso. Prima di accettare l'incarico, il candidato componente dell'organo di controllo identifica i rischi per l'indipendenza, valuta la loro significatività e accerta, sulla base di tali elementi, se siano disponibili ed eventualmente applicabili misure di salvaguardia che consentano di eliminare o ridurre ad un livello accettabile tali rischi. Laddove l'analisi dovesse evidenziare che il rischio per l'indipendenza sia eccessivo e non siano disponibili o non possano essere applicate misure di salvaguardia adeguate a ridurre ad un livello accettabile, il professionista non accetta l'incarico ovvero vi rinuncia.*

77 L'organo di controllo risulta obbligatorio:

- nelle fondazioni;
- nelle associazioni, anche prive di personalità giuridica, quando vengono superati per due esercizi due dei seguenti limiti:
 - Attivo 110.000 euro;
 - Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate 220.000 euro;
 - Dipendenti in media 5 unità.
- quando siano costituiti patrimoni destinati ad uno specifico affare a prescindere dai limiti quantitativi e dalle forme assunte dell'ETS, purché con personalità giuridica ed iscritti al registro imprese. In questo caso la ratio della norma è quella di limitare il rischio, nello svolgimento dello specifico affare.

La nomina è obbligatoria anche per i centri di Servizio per il volontariato e Organismi Territoriali di Controllo, e quando è previsto dallo Statuto. Infine, la nomina dell'organo potrebbe risultare obbligatoria perché richiesta indirettamente da terzi (ad esempio enti pubblici in regime di convenzione o soggetti erogatori di contributi a destinazione vincolata ecc.). Al momento della chiusura del presente elaborato, il DDL AC 1532-ter approvato alla Camera (poi al Senato atto AS 1097) prevede l'innalzamento dei suddetti limiti dimensionali a:

- 150.000 euro, per l'attivo dello stato patrimoniale;
- 300.000 euro, per i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate;
- 7 unità, per il numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Per l'obbligo di revisione legale dei conti di cui all'art. 31 CTS i limiti dimensionali dovrebbero essere incrementati:

- da 1.100.000 euro a 1.500.000 euro, per l'attivo dello stato patrimoniale;
- da 2.200.000 euro a 3.000.000 euro, per i ricavi, le rendite, i proventi o le entrate comunque denominate;
- da 12 unità a 20 unità, per il numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

78 D'ora in poi per brevità a tale documento si fa riferimento mediante l'indicazione "norme di comportamento" o "norma di comportamento" con la specificazione del numero di riferimento.



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

È evidente come tale attività si traduca in un auto-esame del proprio *status* che il componente dell'organo di controllo deve costantemente operare per assicurare che vi sia un corretto atteggiamento professionale volto a prevenire qualsivoglia "condizione di non essere associato a situazioni o circostanze dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che la capacità del componente dell'organo di controllo di svolgere l'incarico in modo obiettivo sia compromessa", ferma restando la necessità che, nell'espletamento dell'incarico, il componente dell'organo di controllo deve considerare solo gli elementi rilevanti per l'esercizio del controllo escludendo ogni fattore estraneo.

In tale ottica, talune cause di ineleggibilità e di decadenza ex art. 2399 del codice civile⁷⁹ – norma applicabile per il rinvio espresso di cui al comma 5 dell'art. 30 CTS - costituiscono presunzioni assolute quando riguardano l'idoneità morale e fisica dei sindaci ovvero la perdita o la sospensione del prerequisite di iscrizione in appositi Albi, come pure eventuali legami di parentela o affinità con gli amministratori. Eventuali criticità interpretative possono emergere quando vengono analizzati gli "altri rapporti di natura patrimoniale" di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 2399 codice civile e che costituiscono inevitabilmente una zona grigia più complessa da valutare, fermo restando che la chiave di lettura di tali rapporti deve essere costituita dalle considerazioni che un terzo informato, obiettivo e ragionevole, potrebbe trarre in merito alla sussistenza di un rischio *significativo* per il quale la capacità del revisore di svolgere l'incarico, in modo obiettivo, possa essere compromessa dagli stessi rapporti. In questi casi specifici, la percezione dell'indipendenza agli occhi di un terzo adeguatamente informato è il parametro per stabilire se il requisito dell'indipendenza può ritenersi violato.

Al riguardo, il rischio del venir meno dell'indipendenza deve essere valutato caso per caso, in considerazione dei seguenti fattori indicati dal CNDCEC (norma 1.3):

- la continuità dei rapporti, di consulenza o di prestazione d'opera retribuita resi dal componente dell'organo di controllo a favore dell'ente o di enti e società da questo direttamente o indirettamente controllati. La natura continuativa è deducibile dall'esistenza di un rapporto contrattuale di durata fra l'ente e il soggetto incaricato del controllo; in caso di attribuzione non occasionale di incarichi, occorre verificare se, per la reiterazione e per la rilevanza degli stessi, il rapporto di consulenza o di prestazione d'opera possa qualificarsi come continuativo e, quindi, essere rilevante nella valutazione del rischio;
- nel caso dell'organo di controllo monocratico, oltre all'assistenza ed alla consulenza professionale continuativa vanno evitate anche tutte le consulenze di tipo occasionale che possano determinare il riesame, quale organo di controllo, della prestazione eseguita in qualità di consulente o attraverso la propria struttura non essendo ammissibili, in tali contesti, misure di salvaguardia diverse dalle dimissioni;
- la possibilità di un'interferenza tra l'attività di consulenza e la funzione di controllo (c.d. auto-riesame);
- il difetto del requisito di indipendenza finanziaria, rientrando nel più ampio novero dei rischi derivanti da interesse personale. Il rischio di "dipendenza finanziaria" può sussistere

⁷⁹ L' art. 2399 codice civile impone che il professionista designato non accetti l'incarico o vi rinunci quando:

- è interdetto
- è inabilitato
- è sottoposto a liquidazione giudiziale
- è stato condannato ad una pena che importi l'interdizione anche dai pubblici uffici o l'incapacità a esercitare uffici direttivi
- è amministratore dell'ente direttamente e/o indirettamente o è legato da rapporti di parentela entro il quarto grado o da rapporti di lavoro o da interessi patrimoniali, con gli amministratori dell'ente o da società controllate.



concretamente quando i compensi percepiti dal professionista (o che egli prevede di percepire) dall'ente e comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione allo studio o della società tra professionisti sono superiori a un determinato livello rispetto al totale dei compensi da lui percepiti e, quando, allo stesso tempo, il compenso percepito (o che si prevede di percepire) per l'attività di controllo non è preponderante sul totale dei compensi percepiti dall'ente stesso. In tal caso il componente dell'organo di controllo potrebbe privilegiare il suo interesse per gli altri servizi compromettendo l'obiettività di giudizio. Il CNDCEC sull'argomento, al fine di dare alcune indicazioni operative che possono monitorare il grado di indipendenza finanziaria, ha richiamato quanto previsto dallo stesso per le società di capitali⁸⁰.

Un aspetto particolare merita secondo il CNDCEC la valutazione del rischio nei seguenti casi:

- rapporti e relazioni intrattenuti con l'ente, con gli enti e con le società da questo direttamente o indirettamente controllati e con i responsabili di rilievo di dette entità;
- rapporti e relazioni intrattenuti con l'ente e con gli enti e le società di cui al punto precedente dagli altri soggetti appartenenti allo studio associato o alla società fra professionisti cui partecipa.
- Secondo il CNDCEC⁸¹ *"non rientrano nelle situazioni di incompatibilità quelle relative alla mera condivisione o ripartizione dei costi nello svolgimento dell'attività professionale"*⁸².

A tutela dell'indipendenza, è preferibile la nomina di un organo in composizione collegiale al fine di favorire anche un controllo reciproco tra i componenti dell'organo stesso.

Al di là delle ipotesi previste dalla legge, il componente dell'organo di controllo deve adottare secondo il CNDCEC un sistema di valutazione dei rischi che potrebbero compromettere la propria indipendenza, seguendo le ipotesi riportate *a mero titolo esemplificativo* di seguito:

- rischi derivanti da interesse personale: nel caso in cui il componente abbia un interesse economico/finanziario o di altro genere: ad esempio fornitore dell'ente;
- rischi derivanti dall'auto-riesame: nel caso in cui il componente svolga attività di vigilanza rispetto ai risultati di una prestazione resa o di un giudizio reso da lui stesso o da un componente dello studio al quale appartiene;
- rischi derivanti dall'attività di patrocinio o di assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie o di consulente tecnico di parte (difensore o CTP), sia a favore che contro la posizione dell'ETS;
- rischi derivanti dall'eccessiva familiarità, fiducia o confidenzialità: quando il componente dell'organo di controllo è eccessivamente influenzabile dall'interesse dell'Ente sottoposto al suo controllo;
- rischi derivanti dall'intimidazione: quando si ricevono condizionamenti derivanti dalla particolare influenza esercitata nei suoi confronti dall'ETS.

Un altro aspetto funzionale al mantenimento dell'indipendenza e a garantire il dovuto impegno professionale è il riconoscimento di un equo compenso. Nella norma di comportamento 1.4 il CNDCEC precisa che l'attribuzione dell'incarico a titolo gratuito è lesiva della credibilità

80 Norme di comportamento del collegio sindacale per le società non quotate 20 Dicembre 2023, norma 1.4. La norma di comportamento precisa che "Qualora i compensi dovuti per l'attività di organo di controllo non siano pagati per un periodo significativo, la somma degli arretrati potrebbe essere considerata una minaccia per l'indipendenza dei componenti dell'organo di controllo. In caso di prolungata e significativa inadempienza, è dunque opportuno che i componenti dell'organo di controllo valutino con attenzione l'eventuale rinnovo dell'incarico".

81 Norma di comportamento del collegio sindacale per le società non quotate 20 Dicembre 2023, norma 1.4.

82 Nella sentenza della Cassazione Civile, Sez. II, 10 Ottobre 2022 n. 24906, si afferma che *"la compromissione dell'indipendenza del sindaco sussiste non solo quando il controllore sia direttamente implicato nell'attività sulla quale dovrebbe esercitare il controllo, ma anche quando l'attività di consulenza sia prestata, come nel caso in esame, da un socio o collaboratore dello studio di cui faccia parte il sindaco (v. al riguardo anche Cass. n. 9392/2015)"*.



dell'organo di controllo. Per questo motivo la carica di componente dell'organo di controllo non è compatibile con l'attività di volontario, mentre non costituisce causa di ineleggibilità la qualifica di associato dell'ente.

Il compenso è determinato dall'assemblea o da altro organo competente al momento della nomina per l'intera durata dell'incarico e con la previsione di modalità di adeguamento in caso di modifiche previste dalla legge e dallo statuto. L'adeguatezza di un compenso "equo" va misurata, in linea generale, mediante una valutazione dell'ampiezza e della complessità dell'incarico, nonché della natura, della dimensione, del settore di attività, dell'assetto organizzativo e delle caratteristiche dell'ente, senza trascurare il tempo necessario per svolgere l'incarico nel modo migliore sulla base delle competenze professionali e delle esperienze richieste. Al riguardo, va ricordato che il CTS individua specifici compiti di monitoraggio che si aggiungono all'attività ordinaria di vigilanza mutuata dal diritto societario, con l'ulteriore obbligo di predisporre un'apposita relazione degli esiti di tale monitoraggio nel bilancio sociale. Ciò dovrebbe tradursi nel riconoscimento di un emolumento specifico di un'attività che si rivela cruciale per la salvaguardia dell'identità stessa dell'ente del terzo settore per effetto del controllo dell'esercizio effettivo dell'attività di interesse generale (art. 5), del rispetto dei limiti dimensionali delle attività diverse e delle azioni correttive in caso di sfioramento degli stessi limiti (art. 6), della corretta gestione delle raccolte fondi (art. 7) e dell'osservanza delle regole sull'utilizzo vincolato del patrimonio e sulla non distribuzione degli utili (art. 8), come meglio analizzato al § 3.6.

3.3 La nomina e l'accettazione dell'incarico dei componenti dell'organo di controllo di un ETS

La nomina dei componenti dell'organo di controllo è affidata all'assemblea dall'art. 25 CTS. Nel caso di associazioni con più di cinquecento soci, la nomina può essere affidata ad altro organo sociale "nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed uguaglianza di tutti gli associati". Nelle fondazioni la nomina avviene in base a quanto disposto dal fondatore, anche da un organo assembleare o dal comitato di indirizzo o organo equipollente, se previsti.

Secondo la norma di comportamento 1.1 è necessario che l'assemblea degli associati e l'organo competente nelle fondazioni indichi il componente del collegio che assume la qualifica di Presidente, che deve essere un soggetto in possesso dei requisiti di cui all'art. 2397 del codice civile. Qualora il Presidente non possieda tali requisiti, il professionista *"dovrà valutare attentamente se accettare l'incarico"*.

Come chiarito nella norma di comportamento 1.2, la legge non prescrive l'accettazione espressa dell'incarico, ma il CNDCEC ritiene che i soggetti designati esprimano il consenso in forma scritta nel verbale di nomina o in atto separato. Tale procedura risulta funzionale al rispetto dei termini per la comunicazione della carica per l'iscrizione nel RUNTS, a cura degli amministratori (o in caso di inerzia dai componenti dell'organo di controllo), da effettuarsi entro 30 giorni⁸³. L'accettazione espressa è collegata alla preventiva attività di verifica che ciascun componente dell'organo di controllo deve effettuare per accertare che la propria situazione personale non rientri nei casi di incompatibilità (ineleggibilità e decadenza) e di conflitto d'interesse previsti dalla

83 La lett. h) del comma 1 dell'art. 20, D.M. 106 del 2020, stabilisce "Successivamente all'iscrizione, ciascun ETS è tenuto, esclusivamente in via telematica, secondo le modalità previste nell'allegato tecnico A, a tenere aggiornate le informazioni di cui all'articolo 8, comma 6, nonché a depositare: [...] 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". La disposizione riporta esclusivamente il momento della nomina quale elemento necessario per l'iscrizione, ma è evidente che non si potrà dare seguito alla comunicazione delle generalità di soggetti che non abbiano manifestato l'accettazione dell'incarico, anche in considerazione del fatto che l'accettazione include l'esito (positivo) dell'attività propedeutica del componente di controllo volta alla verifica del proprio *status* in relazione a situazione soggettive che impediscano la stessa accettazione. IL CNDCEC ha precisato che il componente dell'organo di controllo supplente effettua la valutazione di adeguatezza della capacità di svolgere l'incarico esclusivamente al momento dell'ingresso in carica quale componente effettivo dell'organo di controllo.



normativa, oltre alla necessità evidenziata nella stessa norma di comportamento 1.2 secondo cui ciascun componente oltre a valutare la propria indipendenza, deve analizzare le proprie capacità di svolgere *“diligentemente l’incarico in relazione, tra l’altro, alla dimensione ed all’organizzazione del proprio studio, all’ampiezza di ciascun incarico di controllo, alla dimensione dell’ente controllato e agli ulteriori incarichi svolti”*. Tra le verifiche propedeutiche all’accettazione dell’incarico, è opportuno evidenziare che la norma di comportamento 1.6, in materia di *“passaggio di consegne”*, ha precisato che i componenti dell’organo di controllo di nuova nomina non hanno doveri di vigilanza sulla pregressa gestione, mentre l’eventuale responsabilità per fatti pregressi emerge quando eventuali *gravi irregolarità* sono rilevate a posteriori, usando la diligenza professionale che la natura dell’incarico richiede, ed incidono sulla gestione attuale. In tal caso, infatti, la norma di comportamento stabilisce che *“qualora nell’esercizio dell’attività di vigilanza emergessero precedenti gravi irregolarità che comportino effetti anche sulla gestione attuale, compete ai componenti dell’organo di controllo subentranti l’obbligo di attivarsi immediatamente, segnalandone l’esistenza agli organi competenti, affinché questi assumano i provvedimenti opportuni, ed esercitando, se del caso, tutti i consueti poteri di reazione previsti dalla legge, al fine di evitare che errori pregressi possano creare danni all’ente e ai terzi creditori”*.

Infine, il MLPS⁸⁴ ha chiarito che la nomina dell’organo di controllo sorge per effetto dell’iscrizione al Registro Unico nazionale del Terzo settore, purché nel biennio precedente all’anno di iscrizione siano stati raggiunti i limiti dimensionali di cui all’art. 30 CTS. Con l’iscrizione nel RUNTS si perfeziona, pertanto, l’obbligo di nomina dell’organo in parola, sicché per gli ETS iscritti ed inadempienti a tale obbligo, l’ufficio competente può assegnare un termine congruo entro cui adeguarsi. Il Ministero ha chiarito, dunque, che il biennio di osservazione anteriore all’anno di iscrizione dei suddetti limiti dimensionali vale per tutti gli enti neo iscritti, indipendentemente dal fatto che il regime giuridico previgente non prevedesse la nomina dell’organo di controllo. Lo stesso Ministero ha escluso, pertanto, che tali enti possano rinviare la nomina dello stesso organo in relazione a parametri dimensionali rilevati nel biennio successivo all’iscrizione nel RUNTS⁸⁵. Conseguentemente, l’eventuale inerzia nell’adempimento di tale obbligo – originato dall’osservazione dei parametri rilevanti nel biennio anteriore all’iscrizione nel Registro unico nazionale del terzo settore – costituisce presupposto per l’avvio del procedimento di cancellazione dell’ente dallo stesso Registro (Art. 50 CTS – art. 23, comma 1, lett. d) e 24 D.M. n. 106/2020).

Si fa presente che il CNDCEC ha predisposto alcuni modelli di verbale riguardanti la fase iniziale dell’incarico dei componenti dell’Organo di controllo. Segnatamente, nel documento *“Verbali e procedure dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore”* del 25 Giugno 2021, sono stati riportati un format di verbale dell’adunanza di assemblea (o dell’organo deputato nelle fondazioni) per la nomina dell’organo di controllo, un format di verbale di insediamento ed un format di verbale di pianificazione dell’attività di vigilanza dello stesso organo di controllo.

3.4 Il momento informativo dei componenti dell’organo di controllo

Prima di affrontare nel dettaglio i compiti di vigilanza e di monitoraggio dell’organo di controllo degli ETS, si riportano nei paragrafi successivi le principali modalità di acquisizione delle informazioni necessarie all’espletamento delle funzioni di controllo, segnatamente mediante la partecipazione alle riunioni degli organi sociali, l’esercizio di specifici poteri di ispezione e lo scambio di comunicazioni con gli altri organi.

84 Nota MLPS 22 Dicembre 2023, n. 14432.

85 Anche nella nota 2 Novembre 2020, n. 11560, il MLPS aveva chiarito che la verifica dei requisiti dimensionali doveva essere effettuata con riferimento alle annualità 2018 e 2019, in quanto l’applicazione delle disposizioni di cui all’art. 30 attinenti l’ordinamento interno, non dipendevano dall’operatività del RUNTS.



3.4.1 La partecipazione alle riunioni delle assemblee e dell'organo amministrativo

L'attività ordinaria dell'organo di controllo è costituita dalla partecipazione alle riunioni dell'assemblea e dell'organo amministrativo, nonché degli organi di natura assembleare eventualmente previsti nelle fondazioni. Alle suddette riunioni, i componenti dell'organo devono essere convocati e devono essere adeguatamente e preventivamente informati sui temi oggetto di delibera, anche mediante la trasmissione di idonea documentazione. Benché tale obbligo non sia espressamente previsto dal CTS, si ritiene che possano essere applicate le disposizioni civilistiche di cui al libro V del codice civile, rendendo in ogni caso opportuna una specifica previsione statutaria che disponga espressamente la partecipazione dell'organo di controllo alle suddette riunioni. Lo statuto stabilisce, altresì, la decadenza per il componente che non giustifichi la propria assenza dalle riunioni degli organi sociali. Di conseguenza, il mancato adempimento dell'obbligo di convocazione nei confronti dei componenti dell'organo di controllo determina la possibilità di chiedere l'annullamento della delibera.

Le norme di comportamento 4.1 e 4.2 – alle quali si rinvia per gli aspetti di dettaglio – contengono specifiche indicazioni di natura procedurale sulle verifiche dell'organo di controllo. Queste verifiche riguardano, tra l'altro, la regolarità delle formalità di convocazione, la verbalizzazione tempestiva delle riunioni, che devono essere adeguatamente trascritte con le dichiarazioni rese dagli associati e dei componenti dell'organo di controllo, le verifiche sulla modalità di verbalizzazione delle assemblee deserte e la corretta indicazione dell'esito delle votazioni, con indicazione degli associati contrari, favorevoli ed astenuti⁸⁶.

La partecipazione dell'organo di controllo è funzionale anche alla verifica dell'esito della delibera. Ciascun componente di tale organo deve chiedere la verbalizzazione del proprio dissenso in ogni circostanza in cui rilevi una violazione di legge o dello statuto, dei principi di corretta amministrazione ovvero l'inosservanza delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale. Nel caso di deliberazioni assunte nonostante le osservazioni contrarie dell'organo di controllo, quest'ultimo può agire impugnando le stesse. Le espressioni del Collegio dovrebbero essere usualmente collegiali, anche se il dissenso può essere espresso in modo individuale e, nel caso, tale modalità deve essere specificata nello stesso verbale.

Per quanto attiene la partecipazione alle riunioni dell'organo amministrativo, è necessario che i componenti dell'organo di controllo si attivino per acquisire preventivamente la documentazione di supporto dei temi oggetto di delibera e di valutazione da parte dell'organo amministrativo, se del caso inoltrando formale richiesta al Presidente dello stesso organo e, in caso di mancato riscontro, avanzando una richiesta a tutti gli altri amministratori affinché venga assunta una delibera recante l'adozione di tale obbligo di natura informativa nei confronti dei componenti dell'organo di controllo. Ad esempio, la partecipazione dei componenti alle riunioni dell'organo di amministrazione è necessaria per valutare la legittimità delle delibere conseguenti alla riduzione del patrimonio minimo al di sotto del minimo legale, anche allo scopo di esercitare i poteri sostitutivi di cui al comma 5 dell'art. 22 CTS.

Resta fermo che *in ogni caso* il componente dell'organo di controllo che non partecipa all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, ovvero alla riunione

⁸⁶ Il CNDCEC precisa che i componenti dell'organo di controllo riferiscono all'assemblea ovvero all'organo assembleare previsto nelle fondazioni sui seguenti temi:

- le irregolarità significative, non sanate, di cui sono venuti a conoscenza, anche per il tramite delle segnalazioni del soggetto incaricato della revisione legale, se presente;
- le denunce presentate dagli associati ai sensi dell'art. 29, co. 2, CTS;
- le denunce proposte al Tribunale ai sensi dell'art. 29, co. 1, CTS;
- l'esercizio dell'azione di responsabilità contro gli amministratori ai sensi dell'art. 28 CTS;
- le ulteriori iniziative eventualmente adottate dall'organo stesso.



dell'organo amministrativo, deve acquisire le informazioni ritenute necessarie od opportune dagli altri componenti dell'organo di controllo o dagli amministratori.

Secondo quanto indicato dalla norma di comportamento 4.2, si riportano di seguito le linee di condotta dei componenti dell'organo di controllo nei casi di gravi irregolarità compiute dagli amministratori:

- in caso di violazioni evidenziate di rilevante gravità per le quali vi sia urgenza di provvedere, l'organo di controllo, previa comunicazione al presidente dell'organo di amministrazione, può provvedere direttamente alla convocazione dell'assemblea o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, affinché siano assunti gli opportuni provvedimenti ovvero al fine di informare tempestivamente gli associati delle violazioni riscontrate (art. 29, CTS);
- in caso di inerzia degli organi sociali, qualora la deliberazione assunta integri una grave irregolarità, l'organo di controllo può proporre denuncia al Tribunale (art. 29, co. 1, CTS);
- in caso di violazione dei principi di corretta amministrazione e della mancata osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che non siano rilevati o rilevabili nel corso della riunione ma solo successivamente, i componenti dell'organo di controllo, appena riscontrata la violazione, la segnalano senza indugio all'organo di amministrazione affinché provveda ad eliminarla o, quantomeno, ad eliminarne gli effetti negativi, ovvero, in caso di inerzia, all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni affinché assuma gli opportuni provvedimenti;
- nel caso in cui la deliberazione dell'organo di amministrazione sia adottata con il voto determinante dell'amministratore in conflitto con l'ente, l'organo di controllo, laddove ne venga a conoscenza, può, ai sensi dell'articolo 27 CTS, impugnare la deliberazione, qualora la medesima possa recare danno patrimoniale all'ente;
- l'organo di controllo può altresì impugnare le deliberazioni dell'organo di amministrazione che non siano state adottate in conformità della legge o dello statuto;
- in ogni caso, se dalla condotta degli amministratori contraria alle norme di legge, allo statuto e/o ai principi di corretta amministrazione e/o alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale sia derivato un danno all'ente, ai creditori sociali, al fondatore, agli associati o ai terzi, l'organo di controllo può promuovere l'esercizio dell'azione sociale di responsabilità nei confronti degli amministratori (art. 28 CTS).

3.4.2 Gli atti di ispezione e controllo

Il comma 8 dell'art. 30 CTS stabilisce che 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 al presidente ed all'organo delegato notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su specifici affari e ulteriori informazioni e documenti, anche in relazione a materiale ricevuto in occasione di riunioni dell'organo amministrativo.

Come chiarito dalla norma di comportamento 5.1, questi atti hanno una funzione strumentale alla conoscenza di specifici aspetti dell'amministrazione dell'ente e possono essere compiuti anche individualmente dai singoli componenti dell'organo di controllo, anche se le decisioni conseguenti andrebbero assunte in forma collegiale, salvo le azioni riservate ai singoli componenti nei casi di gravi irregolarità sopra indicate.



3.4.3 L'acquisizione e lo scambio di informazioni con gli altri organi

L'acquisizione e lo scambio di informazioni con l'organo amministrativo si inserisce nella pianificazione di flussi informativi che consentono di assolvere i compiti di vigilanza e di monitoraggio assegnati allo stesso organo dall'art. 30 CTS. In particolare, la norma di comportamento 5.2 precisa che, in attuazione degli artt. 2381 e 2403-bis del codice civile – richiamati per effetto del rinvio generale di cui al comma 2 dell'art. 3 CTS – i componenti dell'organo di controllo devono poter acquisire dall'organo amministrativo, su esplicita richiesta ovvero nell'ordinario flusso informativo assicurato in occasione delle riunioni, le informazioni di seguito indicate:

- l'assetto organizzativo e quello amministrativo-contabile;
- l'attività svolta e le operazioni di maggior rilievo economico, finanziario e patrimoniale;
- le operazioni dell'ETS, tenuto conto delle finalità dell'ente⁸⁷;

Nell'espletamento dei compiti di vigilanza dell'organo di controllo assume particolare rilievo il rapporto con il soggetto incaricato dalla revisione legale, con il quale, pur nell'espletamento di funzioni diverse, è utile uno scambio periodico di tutte le informazioni necessarie a svolgere le proprie funzioni. Come indicato nella norma di comportamento 5.3 – alla quale si rinvia per gli aspetti di dettaglio – lo scambio di informazioni con il revisore è funzionale alla migliore conoscenza dei temi oggetto di vigilanza da parte dell'organo di controllo e di specifici aspetti riguardanti, a mero titolo esemplificativo, il tempestivo e corretto adempimento degli obblighi di natura contabile, fiscale e previdenziale, la normativa antiriciclaggio ovvero la corretta redazione del bilancio di esercizio.

Laddove l'Ente abbia adottato anche un sistema di controllo interno, sarà cura dell'organo di controllo verificare la sua struttura stabilendo un efficace scambio di informazioni con il soggetto preposto a tale sistema per una corretta individuazione delle modalità di individuazione dei rischi significativi per la gestione dell'ente, come precisato alla nota di comportamento 5.4. Analogo approccio deve essere attuato in presenza di enti e/o società direttamente o indirettamente controllate, affinché lo scambio di informazioni con gli organi dei predetti enti e/o società possa favorire l'esercizio dei compiti di vigilanza per i rapporti intercorrenti tra soggetti legati direttamente o indirettamente da vincoli di partecipazione. Come indicato dalla norma di comportamento 5.5 - alla quale si rinvia per gli aspetti di dettaglio – particolare attenzione va rivolta alle operazioni di finanziamento degli enti (o società) controllati e collegati, allo scopo di verificare se tali operazioni siano *"operazioni di grave imprudenza o atti ad alto grado di rischio o privi di serie e ragionevoli prospettive di mantenimento dell'equilibrio economico o non suffragati da idonei elementi probatori"*.

Le informazioni acquisite dallo scambio di informazioni con l'organo amministrativo, con i responsabili del sistema di controllo interno, con il soggetto incaricato della revisione e con gli organi di controllo di enti e/o società direttamente o indirettamente controllate, devono essere verbalizzate nel libro delle adunanze dell'organo di controllo⁸⁸.

3.5 L'attività di vigilanza dell'Organo di controllo

L'attività di vigilanza assegnata all'organo di controllo di un ETS dal comma 6 dell'art. 30 CTS investe tutti gli aspetti della vita dell'ente. Più ampio è il raggio di azione del controllo,

⁸⁷ La norma di comportamento 5.2 precisa che: "Le informazioni richieste agli amministratori possono essere rilasciate per iscritto dagli stessi, con un apposito rapporto, oppure verbalmente. In questo ultimo caso, è opportuno che l'organo di controllo comunichi agli amministratori il proprio verbale o un estratto del verbale che riepilogherà i dati e le informazioni ricevute, chiedendo conferma del contenuto. In ogni caso, il verbale deve essere trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo e sottoscritto dagli intervenuti. Non è necessaria un'autonoma verbalizzazione dell'organo di controllo quando le informazioni sono fornite in occasione di un'adunanza dell'organo di amministrazione al quale sia stato presente l'organo di controllo".

⁸⁸ Occorre verbalizzare anche le richieste formulate e le risposte, anche negative. Per quanto riguarda lo scambio di informazioni con l'organo amministrativo vedi nota precedente.



maggior è la credibilit  circa il corretto funzionamento dell'ente⁸⁹ nei confronti di tutti gli stakeholders, siano essi interni che esterni. Ricalcando quanto gi  previsto dal codice civile per il Collegio sindacale delle societ  di capitali (art. 2403 del codice civile) la vigilanza deve essere sviluppata al fine di verificare i seguenti aspetti:

- l'osservanza della legge e dello statuto;
- il rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dall'ente e del suo concreto funzionamento.

Nel comma 6 dell'art. 30 CTS si esplicita, inoltre, la necessit  di porre in essere verifiche concernenti il rispetto delle disposizioni di cui al D. Lgs. n. 231/2001, qualora applicabili, a differenza dell'art. 2403 del codice civile, in cui non troviamo un chiaro riferimento a tale ulteriore competenza⁹⁰.

All'inizio del proprio mandato, e poi periodicamente, con scadenze che variano naturalmente in base alla complessit  dell'ente, l'Organo di controllo acquisisce conoscenza della struttura organizzativa dell'ente e in particolare le procedure per operare nel rispetto dei principi sanciti dal Codice del Terzo Settore e dalle norme specificamente dettate per le attivit  di interesse generale, incluse le regole statutarie, nonch  per porre in essere azioni volte alla conoscenza ed alla mitigazione dei rischi dovuti ad eventuali errori.

Tale valutazione consente all'Organo di controllo di pianificare le attivit  in funzione dei temi rilevanti da vigilare, anche operando un campionamento e definendo i flussi informativi interni ed esterni necessari per l'espletamento del proprio incarico.

I risultati delle attivit  di vigilanza sono illustrati in un'apposita relazione che l'organo di controllo redige partendo dal documento messo a disposizione dal CNDCEC⁹¹.

Di seguito si riporta una descrizione dei principali compiti di vigilanza e di monitoraggio da parte dell'organo di controllo, come integrati dalle norme di comportamento del CNDCEC, rinviando alle stesse norme di comportamento per gli eventuali approfondimenti.

3.5.1 La vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto

Secondo la Norma di comportamento 3.3, l'attivit  di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto (vigilanza di legittimit ) consiste innanzi tutto nella verifica che gli atti sociali e le deliberazioni degli organi sociali siano conformi alle leggi e alle disposizioni statutarie. Per poter svolgere tale verifica, l'organo di controllo deve senz'altro acquisire lo statuto, le delibere assembleari, dell'organo di amministrazione e di ogni altro organo dell'ente, al fine di accertare le tempistiche e le modalit  di convocazione delle riunioni, i quorum costitutivi e deliberativi, l'esercizio del diritto di voto, la numerosit  delle deleghe in capo ai soci⁹² ed

89 V. Montani, *Ordinamento e amministrazione degli enti del Terzo settore*, in *Enti del Terzo Settore e Impresa Sociale: la nuova disciplina* (Parte II - Atti del convegno tenutosi a Genova il 6 Aprile 2019), che a sua volta cita A. NERVI, *Controlli interni e responsabilit *, cit., 435.

90 Per tale specifico aspetto si rinvia a quanto indicato nella norma di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore 3.1.

91 FNC - CNDCEC, documento di ricerca 13 Aprile 2022. La norma di comportamento 3.2 precisa che "L'attivit  di vigilanza   finalizzata a valutare l'adeguatezza del sistema di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei rischi gestionali e di quelli derivanti, ad esempio, dalla natura di ente con finalit  sociali, nonch  a verificare l'adeguata applicazione delle azioni correttive ritenute idonee per ridurre i rischi al livello ritenuto accettabile. L'organo di controllo, nello svolgimento della propria attivit , pu  avvalersi di appositi test anche eventualmente a campione".

92 Ai sensi dell'art. 24 comma 3 CTS, se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente, ciascun associato pu  farsi rappresentare in assemblea da un altro associato mediante delega scritta. Ogni associato pu  rappresentare fino a un massimo di tre associati, ad eccezione che per le associazioni che abbiano un numero di associati superiore a cinquecento, nel qual caso il numero di deleghe pu  salire fino a un massimo di cinque.



eventuali regole specifiche dettate dalla legge e dallo statuto⁹³.

L'organo di controllo deve appurare che gli argomenti su cui sia stato eventualmente esercitato il voto plurimo siano conformi alle previsioni statutarie, nonché vigilare sul rispetto del limite di accesso al voto da parte degli associati, ove previsto dallo statuto ai sensi dell'art. 24 comma 1 CTS, secondo cui è possibile prevedere che il voto possa essere esercitato solo dopo che sia trascorso un certo lasso di tempo dall'iscrizione nel libro degli associati⁹⁴.

Nell'ambito dell'esercizio della propria funzione di vigilanza di legittimità, rientra tra le competenze dell'organo di controllo la verifica dell'esecuzione delle delibere degli organi sociali ed il rispetto delle norme che disciplinano lo svolgimento delle riunioni degli organi sociali. Nel caso in cui le riunioni dell'organo assembleare si tengano in audio o videoconferenza, ad esempio, l'organo di controllo verificherà che tale modalità sia prevista dallo statuto e che vengano rispettate le modalità ivi indicate.

Inoltre, qualora siano statutariamente previste assemblee separate ai sensi dell'art. 24, comma 5, CTS, l'organo di controllo verifica che gli ordini del giorno delle suddette assemblee siano i medesimi dell'assemblea generale cui prendono parte i rispettivi delegati, nonché la corretta applicazione delle disposizioni di cui ai commi terzo, quarto, quinto e sesto dell'articolo 2540 del codice civile, in quanto compatibili.

Con riferimento alla corretta applicazione delle disposizioni statutarie, si rileva, altresì, la verifica che eventuali deleghe conferite ad amministratori delegati ovvero ad un comitato esecutivo siano effettivamente previste nello statuto o deliberate dall'assemblea in seduta ordinaria, ove previsto.

In aggiunta, l'organo di controllo deve verificare la corretta tenuta dei libri sociali, contabili e fiscali, nonché l'assolvimento degli obblighi in materia fiscale e previdenziale, anche avvalendosi delle informazioni raccolte dal soggetto eventualmente incaricato della revisione legale dei conti, con il quale è opportuno attivare un adeguato flusso informativo.

Con specifico riferimento all'ambito dei *volontari*, tra gli elementi da vigilare occorre prestare attenzione al requisito della gratuità della prestazione resa e dell'incompatibilità di tale prestazione con qualsiasi forma di rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato, o tramite il quale svolge la propria attività volontaria, che deve essere in ogni caso personale, spontanea e gratuita, senza fini di lucro diretto o indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà⁹⁵.

Dall'analisi della documentazione contabile e finanziaria, l'organo di controllo potrà verificare che nessuna retribuzione sia stata corrisposta ai volontari, essendo ammesso esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute nello svolgimento delle attività, entro limiti massimi ed alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente⁹⁶.

Rispetto agli adempimenti previsti in capo all'ente, poi, occorre verificare che i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale siano stati correttamente iscritti

93 Per quanto riguarda i quorum costitutivi relativi all'approvazione delle modifiche statutarie, si rimanda ai chiarimenti forniti nella nota MLPS 9 Luglio 2020, n. 6214.

94 Secondo la circolare MLPS 27 Dicembre 2018, n. 20, il termine di tre mesi di cui all'art. 24 CTS "*in coerenza con i principi di democraticità, pari opportunità ed uguaglianza di tutti gli associati, potrà essere ulteriormente ridotto o non contemplato, ma non aumentato, non essendo la norma derogabile in peius nei confronti dell'associato*".

95 Art. 17, commi 2 e 5, CTS.

96 I rimborsi spese possono essere riconosciuti anche a fronte di autocertificazione ex art. 46 DPR n. 445/2000, purché non superino l'importo di Euro 10,00 giornalieri e Euro 150,00 mensili e l'organo competente deve deliberare rispetto alla tipologia di spese ammesse e alle attività di volontariato per le quali ciò è consentito.



nell'apposito registro prescritto dall'art. 17 comma 1 CTS, accertandosi che lo stesso risulti numerato progressivamente e bollato in ogni foglio da un notaio o da un pubblico ufficiale a ciò abilitato, se tenuto in forma cartacea, ovvero la corretta applicazione della marcatura temporale e l'accessibilità/inalterabilità dei dati, se tenuto in forma elettronica o telematica⁹⁷. L'organo di controllo verificherà inoltre che l'ente abbia stipulato un'idonea polizza assicurativa per i volontari e che conservi accuratamente la documentazione riguardante l'assicurazione stessa. La polizza dovrà prevedere idonea copertura contro gli infortuni e le malattie connesse allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile per i danni cagionati a terzi nell'esercizio dell'attività medesima, secondo quanto disposto all'art. 18 CTS e disciplinato con apposito Decreto Ministeriale⁹⁸.

Altre verifiche in capo all'organo di controllo potranno riguardare la corretta applicazione della normativa regolatrice dello specifico settore di attività di interesse generale in cui l'ente effettivamente opera in attuazione delle previsioni statutarie.

Si riportano di seguito alcune fattispecie a mero titolo esemplificativo. Nel caso di un ente del Terzo settore che svolge attività di interesse generale riferibile alla cooperazione allo sviluppo ex art. 5 comma 1 lett. n) CTS, occorrerà verificare la corretta applicazione della Legge n. 125 dell'11 Agosto 2014⁹⁹ e della specifica regolamentazione dettata per gli enti che svolgono una o più delle attività in cui la cooperazione allo sviluppo si articola¹⁰⁰. O, ancora, nel caso di un Ente del Terzo Settore che opera nel settore sanitario è necessario verificare, tra l'altro, l'esistenza di una specifica autorizzazione regionale e l'adozione di protocolli idonei alla tutela dei dati sensibili, come pure per gli enti che operano nel settore dell'assistenza sociale e nel settore ricettivo, occorre verificare, tra l'altro, l'effettuazione delle comunicazioni delle persone accolte all'Autorità di P.S. (art. 109 TULPS) e l'adozione degli standard igienico sanitari imposti dalla normativa vigente.

Considerando le peculiarità di ogni tipologia di attività di interesse generale svolta, è preferibile nominare un organo di controllo di tipo collegiale nel quale uno o più membri siano preferibilmente dotati di requisiti di professionalità specifici per il particolare settore in cui opera l'ente, affinché le suddette verifiche vengano affrontate con padronanza della materia¹⁰¹.

97 La nota MLPS 28 Maggio 2021, n. 7180, ha chiarito che, pur in assenza di specifica previsione da parte del CTS, vige la necessità di vidimazione dei registri dei volontari, richiamando, in quanto applicabile, il decreto del Ministro dell'industria, commercio e artigianato 14 febbraio 1992. Con la successiva pubblicazione del Decreto 6 Ottobre 2021, il Ministero dello Sviluppo Economico ha disposto l'abrogazione del disposto del 1992 (ex art. 5), confermando di fatto l'obbligatorietà di vidimazione e introducendo la possibilità che il registro stesso sia tenuto con sistemi elettronici e/o telematici, anche messi a disposizione dalle reti associative cui eventualmente l'ente aderisca, a condizione che "assicurino l'inalterabilità delle scritture e la data in cui le stesse sono apposte, anche con le modalità di cui all'art. 2215-bis, commi 2, 3 e 4 del codice civile".

98 Decreto 6 Ottobre 2021 Ministero dello Sviluppo Economico. Con specifico riferimento agli enti del Terzo settore che si avvalgono di volontari occasionali, anche in caso di eventi o manifestazioni, si precisa che, ai sensi dell'art. 2 comma 5 del citato Decreto, occorre stipulare apposite polizze per gli stessi, secondo le modalità di cui al comma 1 del medesimo art. 2, "la cui efficacia cessa alle ore 24,00 dell'ultimo giorno di servizio, che deve essere espressamente indicato nella polizza".

99 Ai sensi dell'art. 4 della L. n. 125/2014, l'insieme delle attività della cooperazione allo sviluppo è "finalizzato al sostegno di un equilibrato sviluppo delle aree di intervento, mediante azioni di rafforzamento delle autonome risorse umane e materiali" e si articola nei seguenti ambiti: "a) iniziative in ambito multilaterale; b) partecipazione ai programmi di cooperazione dell'Unione europea; c) iniziative a dono, di cui all'articolo 7, nell'ambito di relazioni bilaterali; d) iniziative finanziate con crediti concessionali; e) iniziative di partenariato territoriale; f) interventi internazionali di emergenza umanitaria; g) contributi ad iniziative della società civile di cui al capo VI".

100 L'organo di controllo di un ETS iscritto nell'elenco delle Organizzazioni della Società Civile (OSC) detenuto presso l'Agenzia Italiana per la Cooperazione allo Sviluppo (AICS) dovrà, ad esempio, verificare che l'ente si attenga scrupolosamente al puntuale rispetto del "Protocollo d'azione per la sicurezza degli operatori della cooperazione" siglato tra il Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione internazionale (MAECI), AICS e OSC. Il protocollo fa riferimento alla gestione del rischio e della sicurezza del personale espatriato delle OSC in breve o lunga missione, e dei loro famigliari.

101 Richiamando le norme di comportamento CNDCEC del collegio sindacale di società quotate 23 Dicembre 2023 e in particolare la Norma Q.1.1. Composizione del collegio sindacale, si ritiene preferibile che anche per gli enti del Terzo settore l'organo di controllo "sia composto da membri, nel complesso, competenti nel settore in cui l'ente opera". Secondo la citata norma "Ciò comporta che il singolo sindaco può non possedere tali competenze all'atto della nomina, fermo restando che deve acquisirle nel corso del mandato, documentandosi, assumendo informazioni (anche presso la società) e fruendo dell'esperienza sulle peculiarità del settore maturate dai colleghi".



Nell'espletamento del proprio incarico di vigilanza, una novità riguarda il nuovo adempimento in capo agli enti non profit dotati di personalità giuridica, quali le fondazioni, le associazioni riconosciute e le altre istituzioni di carattere privato che, a seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto del Ministero dell'Industria e del Made in Italy (MIMIT) del 29 Settembre 2023 (G.U. Serie Generale n. 236 del 9 Ottobre 2023), sono tenuti a comunicare la titolarità effettiva all'Ufficio del Registro delle imprese, che iscriverà i dati comunicati in un'apposita sezione del registro¹⁰². Sotto questo aspetto si evidenzia che, sebbene la normativa di riferimento prescriva espressamente l'obbligo comunicativo in capo ai soggetti dotati di personalità giuridica ex DPR n. 361/2000, in ottica prudenziale si ritiene che lo stesso sussista altresì in capo agli enti del Terzo settore che abbiano acquisito la personalità giuridica ai sensi dell'art. 22 CTS attraverso l'iscrizione al RUNTS¹⁰³.

3.5.2 La vigilanza sui principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile

Per quanto concerne i doveri di controllo sulla "corretta amministrazione" circa il rispetto delle norme di riferimento, si può mutuare, in quanto applicabile, la disciplina dettata dal codice civile per i collegi sindacali delle società per azioni. Si evidenzia, pertanto, che il dovere di controllo sull'amministrazione dell'ente consiste innanzi tutto nel raccogliere le informazioni necessarie per accertare la legittimità delle scelte e la correttezza dei processi decisionali. In questo ambito, le norme di comportamento CNDCEC per le specifiche realtà ETS confermano che non si tratta di effettuare controlli nel "merito" delle scelte, ossia controlli riguardanti l'opportunità o la convenienza delle scelte gestionali, bensì occorre effettuare una verifica sull'operato dell'organo amministrativo per valutare se gli amministratori abbiano agito secondo la diligenza professionale richiesta e applicando i principi di ragionevolezza e di corretta informazione. Le decisioni degli amministratori devono essere assunte alla luce di adeguate valutazioni circa i possibili rischi e devono essere congruenti e compatibili rispetto alle risorse e al patrimonio dell'ente¹⁰⁴. Al tempo stesso, l'organo di controllo deve verificare che le operazioni più strutturate per le quali sia previsto un finanziamento da parte di soggetti esterni siano adeguatamente supportate da un *business plan* e che l'organo amministrativo abbia valutato ipotesi alternative di finanziamento.

Assumendo come dato di partenza le informazioni fornite dall'organo amministrativo o da figure apicali dell'ente del Terzo settore, l'organo di controllo deve operare con la diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico di vigilanza. Ed in tal senso la stessa Corte di cassazione ha ribadito che la vigilanza che la legge impone ai sindaci si concretizza in un con-

102 Per l'identificazione del titolare effettivo nelle persone giuridiche private occorre far riferimento all'art. 20 commi 4 e 5 e del D.Lgs n. 231/2007. Per quanto riguarda l'adempimento comunicativo si evidenzia che, oltre al popolamento iniziale del registro, secondo quanto indicato all'art. 3 comma 3 del Decreto Interministeriale n. 55/2022, gli enti dovranno: (i) comunicare eventuali variazioni intervenute sulla titolarità effettiva o su altri dati entro trenta giorni dalla variazione stessa; (ii) confermare i dati entro dodici mesi dalla data della prima comunicazione o dall'ultima comunicazione della loro variazione o dall'ultima conferma. Con specifico riferimento alle imprese sociali e gli altri ETS iscritti al Registro delle Imprese, si precisa che gli stessi potranno procedere alla variazione contestualmente al deposito del bilancio.

103 In tal senso vedi studio "La ricerca del titolare effettivo" del Consiglio Nazionale del Notariato, Commissione Antiriciclaggio, n. 1_2023B del 3 febbraio 2023, pag. 43 e seguenti. Si tratta in ogni caso di un adempimento pubblicistico cui si ritengono applicabili gli artt. 2406 e 2407 codice civile, secondo cui, in caso di inerzia da parte degli amministratori, l'organo di controllo è tenuto ad eseguire le pubblicazioni prescritte dalla legge. Rilevano in questo caso i profili di responsabilità solidale con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi nel caso in cui il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica. Ai fini dell'espletamento dell'obbligo comunicativo, occorre evidenziare che il Tar del Lazio ha respinto con le sentenze del 9 Aprile 2024, nn. 6837, 6838, 6840, 6841, 6844 e 6845, i ricorsi per l'annullamento del decreto del Ministero delle imprese e del Made in Italy del 29 Settembre 2023, n. 236, riguardante le modalità operative di comunicazione dei titolari effettivi.

104 Sia consentito il rinvio alla precedente pubblicazione a cura della Commissione Terzo settore e Non Profit, ODCEC ROMA: "Gli Enti del Terzo Settore di tipo associativo: analisi delle novità in materia di ordinamento, amministrazione e controllo" del 22/12/2017 § 3.3 nella quale si precisa che "Con riferimento al principio di corretta amministrazione, si possono riprendere le considerazioni [...] in merito al fatto che l'organo di controllo non può sindacare l'opportunità o la convenienza delle stesse, potendo accertare esclusivamente "la legittimità delle scelte stesse", anche in relazione alla correttezza del procedimento decisionale, che escluda di fatto l'assunzione di una decisione imprudente e che riduca il rischio di una decisione in contrasto con la legge, con le regole statutarie ovvero estranea al perimetro dell'oggetto sociale di un ETS".



trollo concreto e costante della gestione, potendo i sindaci, in presenza di informazioni insufficienti o lacunose da parte degli amministratori, attivarsi in proprio per acquisire gli elementi mancanti¹⁰⁵, come indicato nel precedente § 3.4.2.

Come specificato nella Norma di Comportamento n. 3.4, l'Organo di controllo deve verificare anche che le eventuali deleghe: (i) siano conferite nei limiti di legge, (ii) siano accettate, (iii) riportino il contenuto delle stesse, i limiti e le eventuali modalità di esercizio nonché la durata. Eventuali deleghe o limitazioni del potere di rappresentanza conferito agli amministratori dovranno altresì essere regolarmente iscritte nel RUNTS ai fini dell'opponibilità verso terzi.

Più complessa è la vigilanza in materia di *assetti organizzativi, amministrativi e contabili* di un ETS. Tale tematica è stata trattata prevalentemente con riferimento alle imprese *for profit* che operano in forma individuale o collettiva, soprattutto a seguito delle modifiche apportate all'art. 2086 del codice civile ad opera del D.Lgs n. 14/2019¹⁰⁶. Il comma 2 dell'art. 2086 del codice civile stabilisce l'obbligo dell'imprenditore di modulare l'organizzazione interna in base alle dimensioni ed alla natura dell'impresa stessa, specificando che tale organizzazione deve intercettare anche le possibili situazioni di crisi e di perdita di continuità aziendale. Sul piano operativo, il documento del CNDCEC-FNC del 7 Luglio 2023 "*Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: profili civilistici ed aziendali*" esamina la valutazione dell'adeguatezza di tali assetti sia sotto il profilo della normativa vigente che nell'ottica aziendale di costruzione degli stessi nelle imprese collettive. Tuttavia, nel Terzo settore vi sono tipologie di organizzazioni che svolgono attività ex art. 5 CTS di natura esclusivamente gratuita (ODV ed enti filantropici), altre organizzazioni che operano con modalità "mista" (a pagamento e gratuita), ed entrambe le tipologie di organizzazioni potrebbero esercitare altre attività commerciali e non commerciali volte al mero procacciamento dei mezzi economici, avendo quale unico scopo quello di fornire sostegno finanziario all'attività di interesse generale (es. raccolta fondi, attività "diverse" entro i limiti ristretti di cui all'art. 6 CTS, attività commerciali di natura occasionale). Gli ETS sono realtà poliedriche nelle quali gli assetti organizzativi possono risultare profondamente differenti in funzione dei beneficiari dei beni e dei servizi (minori, anziani, soggetti in particolare stato di disagio, collettività generale etc.), delle differenti attività svolte ovvero delle modalità di svolgimento delle stesse attività, della remunerazione o meno delle risorse umane (volontari o lavoratori impiegati), delle differenti fonti di finanziamento (pubbliche o private, di natura liberale o di natura corrispettiva). Per tale motivo, l'assetto organizzativo deve essere costituito dalla ripartizione "adeguata" di poteri, di funzioni, di procedure e di flussi informativi che, sia in relazione alla dimensione ed alla natura dell'ente, ma anche in relazione allo specifico contesto sociale, territoriale e produttivo, permettano agli amministratori di assumere in modo competente e responsabile le azioni da intraprendere in modo efficace ed efficiente rispetto alle finalità perseguite, ferma restando la necessità di conservare l'equilibrio economico e finanziario dell'ente stesso, utilizzando a tale scopo anche il sistema amministrativo-contabile.

Per quanto attiene la vigilanza in merito all'*adeguatezza e al concreto funzionamento dell'assetto organizzativo*, si può prendere come riferimento la norma di comportamento 3.5 – alla quale si rinvia per gli aspetti di dettaglio – che attribuisce all'organo di controllo il compito di vigilare sulla valutazione effettuata dagli amministratori in ordine a tale adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'ETS, in relazione con la natura, le dimensioni, la com-

¹⁰⁵ Cassazione Civile, Sez. I, Ordinanza 11 Maggio 2022, n. 14073.

¹⁰⁶ Il comma 2 dell'art. 2086 stabilisce che "L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale". Tale tematica è trattata ampiamente anche dalle Norme di comportamento (3.5) del collegio sindacale di società non quotate pubblicate dal CNDCEC in data 20 Dicembre 2023.



plexità ed alle caratteristiche specifiche, nonché alle modalità di perseguimento delle finalità dell'ente, tenendo conto della prospettiva di funzionamento e della conservazione del patrimonio minimo¹⁰⁷.

In sintesi, il CNDCEC individua alcuni requisiti essenziali per un adeguato assetto organizzativo costituito da:

- presenza di un'organizzazione gerarchica, con la conseguente ripartizione mediante un organigramma di funzioni, compiti e responsabilità¹⁰⁸;
- esercizio dell'attività decisionale e direttiva dell'ente da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- esistenza di procedure e direttive formalizzate effettivamente diffuse ed applicate, con il conseguente aggiornamento periodico;
- procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata professionalità;
- procedure che garantiscano l'efficienza e l'efficacia della gestione dei rischi, anche nello svolgimento delle attività che perseguono le finalità di interesse generale, e del sistema di controllo, nonché la completezza, la tempestività, l'attendibilità e l'efficacia dei flussi informativi, anche con riferimento agli enti ed alle società direttamente o indirettamente controllate;
- in presenza di attività d'impresa di dimensione rilevante: procedure e flussi informativi che garantiscano la tempestiva rilevazione di circostanze che possano sollevare dubbi significativi in merito alla possibilità dell'ente di continuare ad operare come entità in funzionamento.

Per quanto concerne la vigilanza *sull'assetto amministrativo-contabile e sul suo concreto funzionamento*, la norma di comportamento 3.7 – alla quale si rinvia per gli aspetti di dettaglio – fa riferimento alla verifica circa l'esistenza di un sistema adeguato di rilevazione tempestiva, completa ed attendibile dei fatti di gestione, che costituisce un assetto specifico che va tenuto separato dall'assetto organizzativo¹⁰⁹. Tale assetto è necessario per assicurare informazioni utili per l'adozione delle decisioni dell'ente e per la salvaguardia del patrimonio, nonché per la formazione del bilancio di esercizio. L'organo di controllo deve esprimere un giudizio professionale sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento di tale sistema amministrativo contabile, in base ai flussi informativi che sono trasmessi allo stesso organo. A tale scopo, il concreto funzionamento dell'assetto amministrativo – contabile può essere valutato mediante appositi test, effettuati anche a campione, chiedendo all'organo amministrativo l'adozione di misure correttive, nel caso di riscontrata inadeguatezza, e vigilando circa l'effettiva realizzazione delle stesse misure nel corso dell'incarico¹¹⁰. Per tali verifiche, un valido contributo può

107 Sia consentito il rinvio alla precedente pubblicazione a cura della Commissione Terzo settore e Non Profit, ODCEC ROMA: "Gli Enti del Terzo Settore di tipo associativo: analisi delle novità in materia di ordinamento, amministrazione e controllo" del 22/12/2017 § 3.3.1 nella quale si precisa che "l'adozione di un adeguato assetto organizzativo costituisce la declinazione del principio di corretta amministrazione, consentendo di suddividere il potere decisionale secondo uno schema chiaro di ripartizione delle competenze, delle responsabilità e dei compiti delegati, compatibile con le dimensioni dell'Ente e con la natura, la complessità e le modalità di svolgimento delle attività costituenti l'oggetto sociale. L'organo di controllo deve, pertanto, valutare l'adeguatezza di tale assetto organizzativo in relazione alle caratteristiche dell'Ente e delle attività sopra indicate, per individuare il processo di formazione e di esecuzione delle decisioni, con l'assegnazione di poteri di autorizzazione e di firma coerenti con la suddetta suddivisione delle competenze e delle responsabilità".

108 Secondo quanto indicato nella norma di comportamento dell'organo di controllo n. 3.5, occorre prestare particolare attenzione, tra gli altri elementi "alla completezza delle funzioni [...] alla separazione e alla contrapposizione delle responsabilità nei compiti e nelle funzioni e alla chiara definizione delle deleghe o dei poteri di ciascuna funzione".

109 Nel documento CNDCEC- FNC del 7 Luglio 2023 "Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: profili civilistici ed aziendali" si precisa "Come è previsto dall'art. 2086, comma 2, c.c., pur essendo parte del complessivo assetto organizzativo della società, l'assetto amministrativo e l'assetto contabile restano tra di loro distinti. Il primo è riferibile a una dimensione dinamico – funzionale dell'organizzazione, intendendosi per tale l'insieme delle procedure e dei processi atti ad assicurare il corretto e ordinato svolgimento delle attività aziendali e delle singole fasi. Il secondo – l'assetto contabile – rappresenta una parte degli assetti amministrativi istituiti per una corretta traduzione contabile dei fatti di gestione, sia ai fini di programmazione, sia ai fini di consuntivazione per la gestione e la comunicazione all'esterno dell'impresa".

110 Secondo la norma di comportamento 3.7, si fa riferimento all'associazione di "fatti economici maggiormente rilevanti secondo la loro rischiosità complessiva con i processi gestionali che li alimentano, rilevandone le responsabilità gestionali, le direttive, le procedure e le prassi



essere offerto dall'interlocuzione con il soggetto incaricato della revisione legale (revisore/i legale/i o società di revisione) che *"offre un importante riferimento esterno e indipendente, con particolare riguardo agli aspetti di attendibilità del sistema amministrativo contabile"*.

Nell'ambito dell'attività di vigilanza su tematiche di natura contabile, va ricordato che l'organo di controllo è tenuto al *controllo del bilancio* secondo procedure differenti da quelle previste per la revisione legale, salvo il caso in cui allo stesso organo sia affidata la revisione per effetto di espressa previsione statutaria e qualora siano superati i limiti di cui all'art. 31 CTS. IL CNDCEC esclude che le verifiche dell'organo di controllo che non ha compiti di revisione legale siano configurate *"per esprimere un giudizio se il bilancio contenga errori significativi ma consistono nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di controllo limitate e specifiche"*. In base a quanto previsto dalla norma di comportamento 3.8, l'organo di controllo provvederà ad effettuare una verifica della rispondenza del bilancio agli schemi di bilancio introdotti con il decreto D.M. 5 Marzo 2020 e dei valori di bilancio alle risultanze della contabilità e dei fatti di gestione di cui è venuto a conoscenza per effetto dell'esercizio dei compiti di vigilanza e di monitoraggio di cui all'art. 30 CTS. Le specifiche indagini da svolgere presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili sono riportate nella stessa norma di comportamento 3.8, che richiama, tra l'altro, l'attenzione sulla verifica dell'assolvimento degli obblighi in materia di volontariato, di indicazione del carattere secondario delle attività diverse, di differenza retributiva tra i lavoratori, di rendicontazione delle raccolte fondi, anche occasionali¹¹¹. Si fa presente che pur non essendo prevista una norma specifica, l'organo di controllo deve depositare una relazione all'assemblea o ad altro organo equivalente nelle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio, come si può desumere dall'indicazione fornita nel secondo comma dell'art. 29 CTS e dal rinvio generale alla normativa di diritto societario in materia di amministrazione e controllo. Per la compilazione di tale relazione si può fare riferimento alla norma di comportamento 7.1 ed al modello elaborato in data 13 Aprile 2022 dal CNDCEC e dalla Fondazione Nazionale commercialisti.

Una notazione particolare merita, infine, la vigilanza sul *sistema di controllo interno*. La norma di comportamento 3.6 – alla quale si rinvia per gli aspetti di dettaglio - evidenzia come la vigilanza del sistema di controllo interno non sia richiamata tra i compiti specifici dell'organo di controllo indicati dal codice civile e dal CTS, ma tale compito deve essere in ogni caso compreso nel più ampio dovere di vigilare sull'assetto organizzativo. L'organo di controllo è chiamato a valutare *"la capacità del sistema di controllo interno di prevenire non conformità significative rispetto alla legge, allo statuto e ai principi di corretta amministrazione e non è rivolta ad esprimere un giudizio sull'efficacia dello stesso"*, ossia a valutare la capacità di intercettare i rischi ritenuti significativi per l'ente sia per la loro rilevanza in relazione all'attività dell'ente, sia per la probabilità di accadimento.

3.6 L'attività di monitoraggio dell'organo di controllo degli ETS

Il comma 7 dell'art. 30 CTS introduce a carico dell'organo di controllo un compito specifico di monitoraggio con particolare riferimento a determinati ambiti, avendo riguardo alle peculiarità ed alle norme specifiche del settore di riferimento in cui opera l'ente. Benché ad una prima lettura l'attività di monitoraggio possa apparire una duplicazione dell'attività tipica di vigilanza,

operative di governo delle attività, nonché gli strumenti (anche informatici) di gestione dei rischi di errore ad esse associati":

111 Nella norma di comportamento in esame il CNDCEC precisa altresì che "L'organo di controllo svolge, inoltre, i seguenti compiti che presentano significativi profili contabili, acquisite, ove necessario, le opportune informazioni in possesso dell'incaricato della revisione legale:

- formula, con apposita relazione, osservazioni sulla situazione patrimoniale dell'ente nel caso in cui risulta che il patrimonio sia diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, ai sensi dell'art. 22, co. 5, del CTS;
- redige una relazione di accompagnamento al rendiconto finale del patrimonio destinato a uno specifico affare di cui all'art. 10 del CTS, ai sensi dell'art. 2447-novies c.c."



appare evidente che la diversa formula legislativa lascia ragionevolmente intendere una specifica attività di controllo "rafforzata" nel merito e nella frequenza delle verifiche, da svolgere periodicamente e sistematicamente nel corso di ogni esercizio nelle aree indicate allo stesso comma 7 dell'art. 30 CTS.

In particolare, sussiste l'obbligo ulteriore rispetto a quanto già disposto dall'art. 2403 del codice civile, di svolgere un'attività di controllo dei tratti distintivi degli enti del terzo settore, vale a dire l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale con particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8 CTS, con l'ulteriore compito di attestare la conformità del bilancio sociale redatto ai sensi dell'art. 14 CTS.

Dal richiamo legislativo si evince pertanto che i compiti di monitoraggio afferiscono:

- l'osservanza delle attività di interesse generale e delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- le attività diverse svolte dall'ente ex art. 6 CTS;
- le attività di raccolta fondi ex art. 7 CTS, anche con riferimento alla conformità della raccolta fondi alle linee guida ministeriali ed alla conseguente informativa nel bilancio;
- la verifica delle condizioni affinché sia rispettato il vincolo di destinazione del patrimonio e l'assenza di scopo di lucro ai sensi dell'art. 8 CTS.

Da ultimo, se l'Ente è tenuto a redigere il bilancio sociale, l'organo di controllo deve attestare che il documento sia stato redatto in conformità alle linee guida ministeriali di cui al D.M. 4 Luglio 2019. In tal caso, lo stesso organo deve rappresentare l'esito delle attività di monitoraggio nella relazione annuale al Bilancio sociale.

In assenza di specifiche linee guida riguardanti le attività di pianificazione e di effettivo svolgimento dell'attività di monitoraggio, si riportano di seguito alcune considerazioni sulle specifiche aree di controllo indicate dalla legge quale oggetto di monitoraggio, in linea con i decreti attuativi del CTS e con i chiarimenti forniti dal MLPS.

3.6.1 Attività di interesse generale ed osservanza delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale

Il comma 7 dell'art. 30 CTS individua tra i compiti inderogabili dell'organo di controllo di un ETS quello di verificare che l'Ente eserciti in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nel rispetto dell'art. 5 CTS indipendentemente dalla modalità di svolgimento commerciale o non commerciale di tali attività.

L'analisi dell'attività principale dell'Ente è, innanzi tutto, rivolta alle aree territoriali di intervento ed all'utenza che beneficia di tale attività. I componenti dell'organo di controllo dovranno acquisire informazioni e documentazione in merito alle differenti iniziative svolte dall'ente - anche per avere effettiva contezza dell'"impatto sociale" dell'attività - in coerenza con la *mission* dichiarata, mentre l'adempimento delle formalità, anche burocratiche, imposte dalla normativa vigente dovrebbe restare confinata nell'attività di vigilanza sull'osservanza della legge, incluse le regole di *soft law*. L'analisi dei dati raccolti, anche di natura contabile, va effettuata, pertanto, da un punto di vista sostanziale in stretta connessione con le verifiche in merito all'osservanza degli artt. 6, 7 e 8 CTS, appurando che le risorse siano sistematicamente impiegate per opere, progetti e/o semplici iniziative concretamente rivolti al bene comune, ossia al perseguimento delle finalità di cui all'art. 5 CTS. In tale ottica, uno specifico *focus* va effettuato, peraltro, sulle attività eventualmente svolte di cui alle lettere d), h), i), l) e k) dell'art.



5, co. 1, CTS circa la sussistenza dell'ulteriore requisito "dell'interesse sociale" o di "particolare interesse sociale" nel rispetto dei chiarimenti forniti dalla Nota MLPS 4 Agosto 2022, n. 11379. Per appurare la sussistenza di tale requisito è necessario analizzare di volta in volta il contenuto e/o i destinatari delle attività di natura culturale, artistica, ricreativa, ricettiva/turistica e di ricerca scientifica.

Si ritiene che nel corso delle attività di monitoraggio, l'organo di controllo debba rivolgere particolare attenzione anche all'utilizzo dei fondi ricevuti dalle P.A., non solo per le responsabilità di natura amministrativa e penale scaturenti da un indebito utilizzo di fondi pubblici, ma anche a motivo della particolare rilevanza attribuita alla fase di realizzazione di particolari interventi che prevedono una forma di coinvolgimento diretto dell'ente privato affinché venga ampliata l'offerta di servizi socialmente utili nel territorio di riferimento, spesso colmando la carenza di offerta degli stessi servizi da parte dell'apparato pubblico¹¹².

3.6.2 Attività diverse ex art. 6 CTS

Per quanto attiene la verifica delle attività diverse di cui all'art. 6 CTS, occorre controllare che tali attività siano previste nello statuto e siano secondarie e strumentali alle attività di interesse generale, vale a dire rispondenti ai limiti stabiliti dal D.MLPS 19 Maggio 2021, n. 107.

I parametri considerati, in via alternativa, dal legislatore per qualificare tali attività come attività secondarie sono:

- i) i ricavi delle attività diverse non devono essere superiori al 30% del totale delle entrate complessive dell'ETS;
- ii) i ricavi delle attività diverse non devono essere superiori al 66% del totale dei costi complessivi dell'ETS¹¹³.

L'organo di controllo è chiamato a verificare la modalità di computo di tale limite e le azioni correttive in caso di sfioramento. Ad esempio, un aspetto particolare da verificare riguarda l'individuazione degli elementi negativi assunti nel calcolo della soglia di tolleranza. Al riguardo, va accertato che siano supportati da adeguata documentazione i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, co. 1, CTS, senza tralasciare la verifica della modalità di calcolo (ore di attività di volontariato effettivamente prestate, retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi, di cui all'art. 51 del D. Lgs. n. 81/2015). Di contro, va effettuata la verifica del conteggio al valore normale delle cessioni e delle erogazioni gratuite di beni o di servizi, come pure la verifica dello scarto tra il valore normale dei beni o dei servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria ed il costo effettivo di acquisto. L'organo di controllo avrà altresì cura di verificare che l'organo di amministrazione documenti il carattere secondario e strumentale delle attività diverse nella relazione di missione o in apposita nota in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio, nel rispetto del comma 6 dell'art. 13 CTS.

¹¹² Art. 55 CTS co. 1. In attuazione dei principi di sussidiarietà cooperazione, efficacia, efficienza ed economicità, omogeneità, copertura finanziaria e patrimoniale, responsabilità ed unicità dell'amministrazione, autonomia organizzativa e regolamentare, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 Marzo 2001, n. 165, 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, poste in essere nel rispetto dei principi della legge 7 Agosto 1990, n. 241, nonché delle norme che disciplinano specifici procedimenti ed in particolare di quelle relative alla programmazione sociale di zona.

¹¹³ Il mancato rispetto dei predetti limiti deve essere segnalato agli uffici del RUNTS, entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio da parte del legale rappresentante dell'ente. In tale ipotesi l'ETS, nell'esercizio successivo, deve adottare un rapporto tra attività diverse e le attività di interesse generale che sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente. L'omessa segnalazione e/o il mancato rispetto del suddetto limite per due anni consecutivi è causa di cancellazione dell'ETS dal RUNTS da parte dell'ufficio territoriale di competenza.



3.6.3 Raccolta fondi

La verifica dell'attività di raccolta fondi effettuata dall'ente costituisce un aspetto che rientra tra i compiti specifici di monitoraggio dell'organo di controllo, in merito a molteplici aspetti: le modalità con cui tali attività vengono svolte e gestite; l'utilizzo delle risorse raccolte; le modalità di rendicontazione delle somme raccolte; il rispetto della normativa sulla privacy; l'osservanza dei principi di verità, di trasparenza e di correttezza. Oltre ad accertarsi dell'effettivo svolgimento delle iniziative di raccolta fondi, l'organo di controllo ne deve dare apposita evidenza nella propria relazione al bilancio attestando che tali attività siano state svolte nel rispetto e nei limiti previsti dall'art. 7 CTS e delle Linee Guida sulla Raccolta Fondi degli Enti del Terzo Settore¹¹⁴ e che sia stato rispettato l'obbligo informativo (rendiconto separato e relazione illustrativa) indicato dalla normativa vigente e dalle predette linee guida¹¹⁵.

3.6.4 Vincolo di utilizzo del patrimonio ed assenza di scopo lucro

L'attività di monitoraggio riguardante l'art. 8 CTS ha ad oggetto l'osservanza del vincolo di utilizzo delle risorse pervenute a qualsiasi titolo all'ETS ed il divieto di distribuzione diretta o indiretta di avanzi e del patrimonio nel rispetto delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale dell'attività dell'Ente. Operativamente, l'organo di controllo deve svolgere prevalentemente un'analisi sul fronte delle uscite, volta a stabilire che le risorse pervenute all'ente siano state effettivamente impiegate o destinate al perseguimento delle finalità statutarie. È altrettanto necessario verificare le entrate per accertare l'esistenza di specifici vincoli di utilizzo, che possano incidere sulla modalità di contabilizzazione delle stesse entrate¹¹⁶. Nel caso specifico di esistenza di patrimoni destinati di cui all'art. 10 CTS, occorre poi verificare il rispetto del vincolo aggiuntivo del 10% di cui all'art. 2447-bis del codice civile delle risorse vincolate allo specifico affare.

Con riferimento all'osservanza del divieto di distribuzione diretta o indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali, l'attività dovrà essere mirata a verificare il rispetto di tutti gli indici di cui all'art. 8, co. 3, lettere da a) ad e), CTS. Per quanto riguarda i rapporti di lavoro si rinvia ai parametri indicati al precedente § 2.2, anche con riferimento al rapporto di uno a otto (dodici) dei livelli retributivi di cui all'art. 16 CTS, così come modificato dal D.L. n.

114 D.MLPS 9 Giugno 2022, n. 107, pubblicato in G.U. n. 170 del 22 Luglio 2022. Adozione delle linee guida sulla raccolta fondi degli enti del Terzo settore.

115 Artt. 79, comma 4, lett. a) e art. 87, comma 6 CTS. Sul punto nota MLPS 15 Novembre 2022, n. 17146, nella quale viene segnalato [...] "deve ritenersi conforme al dettato normativo dell'articolo 48, comma 3 del CTS, il deposito del bilancio comprensivo al suo interno anche dei rendiconti delle singole raccolte fondi occasionali, senza pertanto che l'ente debba effettuare un deposito distinto di questi ultimi, purché, beninteso, tutti gli elementi informativi richiesti dal D.M. n. 107/2022 siano presenti per ciascuna RF occasionale tra la documentazione depositata al RUNTS. Tali indicazioni valgono nell'attuale fase di primo utilizzo dell'applicativo in informatico del RUNTS; in futuro, le esigenze di indicizzazione dei documenti a sistema e di raggiungimento di livelli crescenti di accessibilità dei documenti potrebbero richiedere una più attenta "compliance" da parte degli enti, a seguito dell'aggiornamento delle regole tecniche di deposito".

116 3. Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili:

- a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
- b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 Giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1;
- c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
- d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5;
- e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.



48/2023 convertito nella legge 85/2023. L'Organo di controllo dovrà verificare, altresì, che gli Enti con entrate superiori a euro 100.000,00 provvedano alla pubblicazione annuale sul proprio sito internet o della rete associativa cui l'Ente aderisce, degli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi sociali, ai dipendenti apicali e agli associati (§ 2.4)¹¹⁷. Come chiarito dal MLPS¹¹⁸, tale obbligo va letto in stretta connessione con l'obbligo di destinazione esclusiva delle risorse finanziarie e strumentali dell'ETS al perseguimento degli scopi statutari, come esplicitato nell'articolo 8, comma 1 del CTS, a presidio dell'assenza dello scopo di lucro.

3.6.5 Ulteriori controlli effettuati nell'esercizio dei compiti di vigilanza

Benché l'art. 9 CTS non sia richiamato espressamente negli obblighi di monitoraggio, non v'è dubbio che l'organo di controllo sia chiamato a vigilare sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento e di estinzione dell'ente. In tal caso, l'attività di verifica serve a garantire la continuità dell'utilizzo del patrimonio vincolato nello svolgimento di attività di interesse generale, fermo restando che eventuali osservazioni sollevate dallo stesso organo sulla regolarità dell'*iter* procedurale per la devoluzione del patrimonio ovvero sulla idoneità del beneficiario a ricevere lo stesso patrimonio costituiscono elementi al vaglio decisivo dell'Ufficio del RUNTS per la legittima effettuazione dell'operazione di devoluzione ai sensi dell'art. 9 CTS.

Nell'ambito dei propri compiti di vigilanza, pare opportuno richiamare seppur brevemente alcune verifiche puntuali sulle quali l'organo di controllo deve porre particolare attenzione. Si segnala, innanzi tutto, la necessità di verificare il numero dei dipendenti e degli obblighi collegati al superamento di specifiche soglie di proventi ed entrate, quali a mero titolo esemplificativo, le modalità di rendicontazione¹¹⁹, la nomina del revisore legale dei conti¹²⁰, l'osservanza del numero minimo di associati di ODV e APS ed il rispetto del rapporto con i lavoratori impiegati¹²¹ (artt. 33 e 36 CTS), la qualifica commerciale o non commerciale dell'ente stesso ai sensi dell'art. 79 CTS.

Una notazione particolare meritano gli ETS dotati di personalità giuridica. Per questi enti l'organo di controllo è chiamato a vigilare sulla consistenza minima del patrimonio dell'ente stabilita dall'art.22, c. 4, CTS¹²² ovvero, se superiore al limite di legge, all'importo minimo fissato dallo statuto. Qualora il patrimonio minimo diminuisca di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l'organo di controllo deve attivarsi affinché gli organi competenti agiscano per le

117 Art. 14 comma 2 CTS "Gli enti del terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della propria rete associativa di cui all'art. 41 cui aderiscono, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti, nonché agli associati".

118 Nota MLPS 12 Gennaio 2021, n. 293, in merito agli emolumenti compensi e corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo ai dirigenti nonché agli associati.

119 Art.13, co. 2, CTS, Il bilancio degli Enti del Terzo settore con ricavi, rendite proventi o entrate inferiori a 220.000 Euro può essere redatto nella forma di rendiconto per cassa.

120 Art. 31, co. 1, CTS "[...] 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 dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro; b) ricavi, rendite proventi o entrate comunque denominate 2.200.000,00 euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità. 2. L'obbligo cessa se [...] 3. La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'art. 10".

121 Nella nota 30 Novembre 2021, n. 18244, il MLPS ha chiarito che occorre "limitare il computo ai soggetti dotati di una posizione previdenziale, quindi ai lavoratori dipendenti e ai parasubordinati, tenendo conto della maggior stabilità e continuità dei rapporti che li riguardano, con esclusione pertanto dei lavoratori occasionali o di quanti svolgono una tantum prestazioni lavorative di carattere autonomo. Difatti, l'inclusione anche di questi ultimi tra i lavoratori (ovvero al numeratore del rapporto lavoratori/volontari di cui alla norma) potrebbe comportare l'equiparazione di situazioni recanti oggettiva disomogeneità. Inoltre, è opportuno chiarire che il dato in questione, in coerenza con gli articoli del Codice in esame, che fanno letteralmente riferimento ai "lavoratori impiegati nell'attività" ed al fine di non alterare la rappresentazione fornita, deve essere depurato dalle situazioni di coloro che pur formalmente aventi un rapporto di lavoro con l'associazione, si trovano in posizione di comando presso altro ente, i cd. "comandati o distaccati out".

122 Art. 22 co. 4 CTS "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 [...]".



necessarie delibere di ricostituzione del patrimonio, di trasformazione o di scioglimento/estinzione dell'ente stesso¹²³.

In considerazione dell'attività svolta dall'ente e della ciclicità dei proventi si potrebbe verificare, tuttavia, che la condizione di disequilibrio possa risultare momentanea e non strutturale. Per verificare se il risultato negativo possa considerarsi provvisorio nel corso dell'esercizio, l'organo di controllo potrebbe acquisire dall'organo amministrativo, oltre alla situazione contabile intermedia aggiornata, anche un budget economico e finanziario da cui rilevare i risultati attesi sulla base dei cicli finanziari tipici dell'attività¹²⁴. Qualora la perdita dovesse rivelarsi prospetticamente certa e superiore ad un terzo del patrimonio minimo, l'organo di controllo dovrà procedere autonomamente, in caso di inerzia dell'organo amministrativo, secondo la procedura prevista dal comma 5 dell'art. 22 CTS.

3.6.6 Bilancio sociale ed attestazione di conformità alle linee guida ministeriali

Per gli enti del terzo settore il bilancio sociale¹²⁵ è definito lo "strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione. Ciò al fine di offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio"¹²⁶.

Il comma 7 dell'art. 30 CTS stabilisce che:

- l'organo di controllo attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'art. 14 CTS; dette linee guida sono contenute nel decreto MLPS del 4 Luglio 2019;
- il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo.

Per quanto attiene l'attestazione di conformità, la norma di comportamento 7.2.2 evidenzia l'inesistenza di uno schema standard di tale attestazione che dovrà essere modulata in relazione alle specifiche realtà. Tuttavia, la norma di comportamento assume come riferimento tecnico per la redazione del bilancio e per il conseguente controllo, l'International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, "*Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*", emanato dall'International Federation of Accountants (IFAC), in vigore dal 1° Gennaio 2005 e attualmente adottato nella versione "Revised, December 2013"¹²⁷. Il CNDCEC individua, pertanto, un possibile iter di verifica ed uno schema di attestazione, *non vincolanti*, segnalando tuttavia che lo schema di attestazione dovrebbe avere un contenuto minimo recante le seguenti indicazioni:

123 Art. 22 co. 5 CTS "Quando risulta che il patrimonio minimo di cui al comma 4 è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, devono senza indugio, in una associazione, convocare l'assemblea per deliberare, ed in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione [...]". Considerato che la nomina dell'organo di controllo risulta obbligatoria, a prescindere dai limiti dimensionali, nelle fondazioni e nelle imprese sociali, una potenziale criticità potrebbe sorgere nel caso di associazioni riconosciute che non superano i parametri descritti all'art. 30 comma 2 CTS e che non abbiano volontariamente nominato l'organo di controllo.

124 Nella norma di comportamento 3.10 il CNDCEC precisa che "L'obbligo di attivazione degli amministratori e dell'organo di controllo sorge soltanto quando il valore del patrimonio netto dell'ente si riduca durevolmente di oltre un terzo rispetto al minimo legale, sicché fintanto che il patrimonio netto superi tale soglia, oppure la riduzione derivi espressamente dalla normale ciclicità dell'attività associativa o fondazionale, le perdite restano irrilevanti ai fini delle disposizioni in esame, anche se il patrimonio risulti, temporaneamente ridotto al di sotto dei minimi legali".

125 Art. 14, co.1, CTS precisa che gli enti del terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro hanno l'obbligo di redigere un bilancio sociale, che deve essere depositato nel RUNTS entro il 30 Giugno di ogni anno e pubblicato nel sito internet dell'organizzazione il bilancio sociale redatto secondo le linee guida [...].

126 Decreto MLPS 4 Luglio 2019, paragrafo 2 che cita le Linee guida per la redazione del bilancio sociale diramate dall'Agenzia del Terzo settore nel 2011.

127 <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-assurance-engagements-isa-3000-revised-assurance-engagements-other-audits-or>



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

Secondo il CNDCEC, la relazione deve contenere una valutazione sulla corrispondenza e la qualità delle informazioni contenute nel documento, redatto dall'ETS, rispetto alle prescrizioni e raccomandazioni che lo standard di riferimento adottato contiene. Di conseguenza, il documento finale dovrebbe riportare il "Titolo/intestazione" dell'attestazione, che indichi lo scopo del documento, ed i destinatari dell'attestazione e loro indirizzi, e dovrebbe essere suddiviso in quattro paragrafi articolati rispettivamente nei seguenti punti:

- 1) Identificazione e descrizione dell'oggetto dell'incarico e delle linee guida di riferimento
- 2) Svolgimento delle verifiche, individuazione degli obiettivi e modalità di esecuzione degli accertamenti
- 3) Dichiarazione conclusiva con espressione del giudizio sull'attestazione
- 4) Proposte in ordine al bilancio sociale.

Quanto precede non esclude, indipendentemente dalla modalità di rendicontazione e dagli standard assunti, che l'organo di controllo è tenuto a verificare la rispondenza del bilancio sociale ai principi di redazione di cui al paragrafo 5 delle linee guida diramate dal MLPS ed alla struttura articolata in specifiche sezioni e sottosezioni di cui al paragrafo 6 delle stesse linee guida, con la conseguente valutazione delle ragioni addotte dall'organo amministrativo in ordine all'eventuale esclusione di informazioni di cui alle sezioni non espone.

La sezione 8, rubricata "Monitoraggio svolto dall'organo di controllo (modalità di effettuazione ed esiti), del suddetto paragrafo 6 del bilancio sociale è riservata alla specifica informativa sugli esiti del monitoraggio, come previsto dall'art. 30 CTS. Tuttavia, la sottosezione riportata alla lett. b) dello stesso paragrafo richiama i temi oggetto del monitoraggio di cui agli artt. 5, 6, 7 e 8 CTS, senza specificare la struttura di tale relazione. Con la norma di comportamento 7.2.1 il CNDCEC precisa che tale relazione deve essere redatta nel rispetto della coerenza con i principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle linee guida ministeriali.

L'informativa sugli esiti del monitoraggio e l'attestazione di conformità del bilancio costituiscono parti integranti del bilancio sociale stesso, in base a quanto stabilito al paragrafo 1 delle citate linee guida ministeriali. Per la compilazione di tale relazione occorre fare riferimento alla norma di comportamento 7.1 ed al modello elaborato in data 13 Aprile 2022 dal CNDCEC e dalla Fondazione Nazionale commercialisti.

Si fa presente che nel caso in cui un ETS dotato di organo di controllo predisponga il bilancio sociale, ancorché non sia obbligato, occorre verificare quanto previsto nello statuto sia in merito ai criteri di redazione di tale bilancio, sia in relazione alla eventuale attestazione posta a carico dell'organo di controllo. Va osservato, al riguardo, che le linee guida per la redazione del bilancio sociale di cui al D.M. 4 Luglio 2019 precisano che non è vietato che gli enti non tenuti per legge decidano comunque di redigere e pubblicare, ad es. sul proprio



sito web istituzionale, il bilancio sociale e che tale documento non dovrà necessariamente essere predisposto in conformità con le citate linee guida e con la disciplina contenuta nelle disposizioni rinvenibili nei decreti legislativi nn. 112 e 117 del 2017. In tal caso, il bilancio non potrà fregiarsi della dicitura "Bilancio sociale predisposto ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 117/2017" ed allo stesso tempo, non essendo applicabile la normativa di cui agli artt. 14 e 30 CTS, i componenti dell'organo di controllo non sono obbligati a rilasciare l'attestazione di conformità del bilancio sociale ai criteri prescelti dagli amministratori, salvo che tale obbligo sia espressamente previsto nello statuto *in ogni caso* di redazione del bilancio sociale, indipendentemente dal verificarsi delle condizioni di cui all'art. 14 CTS.

3.6.7 Sostenibilità

Indipendentemente dall'obbligo di redazione del bilancio sociale, l'organo di controllo deve valutare la sostenibilità dell'ente nell'arco temporale di almeno dodici mesi rispetto alla data di chiusura del bilancio d'esercizio. Spetta all'organo di controllo controllare il rispetto del postulato di bilancio della continuità aziendale di bilancio, di cui al par. 6 dell'OIC 35 e della predisposizione del budget (bilancio preventivo), da parte dell'organo di amministrazione dell'ETS da cui si possa evincere la capacità dell'Ente di svolgere la propria attività e di poter far fronte agli impegni assunti. La verifica della solidità finanziaria ed economica dell'ETS deve essere effettuata anche per gli enti privi di personalità giuridica, pur non essendo applicabile la disciplina conseguente alla riduzione del patrimonio minimo per effetto di perdite di cui all'art. 22 CTS. In tal caso, il controllo sulle modalità secondo cui l'organo amministrativo intende conservare in prospettiva l'equilibrio economico e finanziario di funzionamento dell'ente (c.d. sostenibilità) rientra nei compiti espressamente indicati nella norma di comportamento 3.8 (vigilanza in ordine al bilancio di esercizio)¹²⁸.

¹²⁸ La norma di comportamento 3.8 stabilisce che "In assenza di un soggetto incaricato della revisione legale, l'organo di controllo, normalmente svolge le seguenti procedure: [...] sulle assunzioni sottostanti alle stime maggiormente significative e sulla capacità dell'ente di operare in continuità [...]"



Elenco documenti di prassi

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI

Circolare 27 Dicembre 2018, n. 20

Nota 27 Febbraio 2020, n. 2088

Nota 9 Luglio 2020, n. 6214

Nota 16 Settembre 2020, n. 9313

Nota 2 Novembre 2020, n. 11560

Nota 12 Gennaio 2021, n. 293

Nota 28 Maggio 2021, n. 7180

Nota 7 Giugno 2021, n. 7551

Nota 30 Novembre 2021, n. 18244

Nota 10 Marzo 2022, n. 4011

Nota 4 Agosto 2022, n. 11379

Nota 14 Settembre 2022, n. 12675

Nota 15 Novembre 2022, n. 17146

Nota 22 Dicembre 2023, n. 14432

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI

CNDCEC, NORME DI COMPORTAMENTO DELL'ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE, DICEMBRE 2020

CIRCOLARE CNDCEC-FNC, RIFORMA DEL TERZO SETTORE: ELEMENTI PROFESSIONALI E CRITICITÀ APPLICATIVE, 28 LUGLIO 2021

DOCUMENTO CNDCEC, VERBALI E PROCEDURE DELL'ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE, 25 GIUGNO 2021

DOCUMENTO DI RICERCA CNDCEC - FNC, "LA RELAZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE ALL'ASSEMBLEA DEGLI ASSOCIATI (O DI ALTRO ORGANO EQUIVALENTE NELLE FONDAZIONI) IN OCCASIONE DELL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO" 13 APRILE 2022

CNDCEC, NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE PER LE SOCIETÀ NON QUOTATE, 20 DICEMBRE 2023

DOCUMENTO DI RICERCA, CNDCEC- FNC, "ASSETTI ORGANIZZATIVI, AMMINISTRATIVI E CONTABILI: PROFILI CIVILISTICI ED AZIENDALI", 7 LUGLIO 2023

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

STUDIO N. 15-2022/CTS DEL 12 DICEMBRE 2023

COMMISSIONE ANTIRICICLAGGIO, N. 1_2023B DEL 3 FEBBRAIO 2023

CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO

MASSIMA COMMISSIONE TERZO SETTORE, N. 12 DEL 10 MAGGIO 2022, SVOLGIMENTO MEDIANTE MEZZI DI TELECOMUNICAZIONE DELLE ASSEMBLEE DI ASSOCIAZIONI PRIVE DELLA QUALIFICA DI ETS

MASSIMA COMMISSIONE TERZO SETTORE, N. 13 DEL 10 MAGGIO 2022, SVOLGIMENTO MEDIANTE MEZZI DI TELECOMUNICAZIONE DELLE RIUNIONI DEGLI ORGANI COLLEGIALI DIVERSI DALLE ASSEMBLEE DI ASSOCIAZIONI, FONDAZIONI E COMITATI, ANCHE DOTATI DELLA QUALIFICA DI ETS





**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**