



**OSSERVAZIONI DEL CONSIGLIO NAZIONALE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI PER LA PREDISPOSIZIONE DEI DECRETI
ATTUATIVI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE**

**A cura della
Commissione No
Profit – Area No
Profit**

CONSIGLIERE DELEGATO

Sandro Santi

PRESIDENTE

Flavio Pizzini

SEGRETARIO

Serenella Spaccapaniccia

COMPONENTI

Lorenzo Boni

Francesco Caizzone

Gualtiero Della Fonte

Aniello Gaito

Massimo Giaroli

Pierluigi Mingrone

Mario Paolo Moiso

Claudio Pallotta

Francesco Perrotta

Enrico Savio

RICERCATORI

Viviana Capozzi

Lorenzo Magrassi

Matteo Pozzoli

INDICE

Premessa	4
Executive summary	5
Amministrazione e controllo	15
Organismo di vigilanza	21
Rendicontazione finanziaria	25
Rendicontazione non finanziaria	31
Operazioni straordinarie	36
Fiscalità	40
Procedure di Crisi e insolvenza	53
Impresa sociale	55
Allegato 1 – Il Controllo indipendente negli enti non profit e il controllo professionale del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile	59
Allegato 2 – Base Contabile per gli Enti non Profit.....	93

PREMESSA

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (da ora in avanti anche “Cndcec” o “Consiglio nazionale”) ha colto assai favorevolmente il completamento del progetto di predisposizione della legge delega sulla riforma del terzo settore.

Il progetto di revisione dell’attuale disciplina è stato seguito e partecipato con estremo interesse in ragione della portata, si ritiene, epocale che la norma può avere per fornire uno stimolo decisivo alla crescita ed all’evoluzione dell’economia sociale e del mondo non profit.

Si ricorda che i commercialisti sono da tempo fortemente impegnati nel Terzo settore in quanto grande parte dei 117mila iscritti all’albo ha esperienza e contatto periodico con le realtà del Terzo settore, contribuendo a diverso titolo a garantire il corretto funzionamento degli enti non profit (da ora in avanti anche “Enp”).

Il Consiglio nazionale, certo delle buone basi definite sino a questo momento con la predisposizione della legge delega, è convinto che la vera sfida per la previsione di una adeguata disciplina del movimento sorga adesso, con l’emanazione delle norme attuative: una solida costruzione della cornice di riferimento, infatti, rappresenta la *conditio sine qua* non per una appropriata definizione delle norme applicative, ma non di per sé garantisce la costruzione di norme funzionali e chiare.

Per tale motivo, il Consiglio nazionale, grazie anche all’attività promossa dalla Commissione “no profit”, ha definito in via pro-attiva, restando poi disponibili a sviluppare ulteriori progetti sul tema, alcune proposte che consideriamo essere significative per lo sviluppo della materia.

Più specificamente, il presente contributo aspira a fornire considerazioni in merito a pratiche professionali interessate dalla riforma su cui la categoria ha particolare esperienza, quali: amministrazione e controllo; attività di vigilanza; rendicontazione finanziaria e non finanziaria; operazioni straordinarie; fiscalità; procedure concorsuali; disciplina delle imprese sociali.

Sandro Santi
Consigliere nazionale del Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
con delega al “no profit”

EXECUTIVE SUMMARY

Il presente documento rappresenta un primo elaborato che il CNDCEC, grazie al supporto della Commissione “no profit”, ha prodotto in merito alle prospettive di attività legislativa da eseguire in sede di pubblicazione dei decreti attuativi della riforma del Terzo settore¹.

Il documento è stato predisposto potendo fare affidamento sui commissari della citata Commissione, i quali a sua volta interagiscono per lo sviluppo delle tematiche con propri singoli gruppi territoriali². In tal modo, le considerazioni di seguito riportate possono essere considerate il frutto di un esame di un importante numero di commercialisti, che operano in modo periodico e significativo con il mondo del Terzo settore.

Il testo esamina, quindi, alcune delle principali tematiche e problematiche esistenti, formulando sulla base dell'esperienza maturata, le soluzioni ritenute preferibili per apportare un miglioramento sostanziale al movimento.

In tale prospettiva, occorre, anzitutto, evidenziare alcuni principi generali tenuti costantemente in considerazione nello sviluppo delle specifiche considerazioni.

Il CNDCEC parte dal presupposto che i principi che ispirano la definizione delle disposizioni attuative per gli enti non profit (Enp) debbano essere i medesimi. I principi includono, per gli ambiti professionali ma non solo, anche i seguenti concetti: trasparenza, attendibilità dei dati e delle informazioni, creazione di norme atte a creare strutture adeguate e funzionali al perseguimento della missione, certezza del diritto, determinazione di norme tributarie eque.

Tale assunto origina dalla lettura della legge delega, così come dai principi ispiratori di questa riforma, che a tutti gli effetti deve essere ritenuta epocale.

I principi di base, poi, possano essere declinati in via modulare a seconda delle caratteristiche dell'ente (per es., enti appartenenti all'economia sociale ed Enp “puri”) e delle dimensioni economiche (per es., Enp di piccole e di non piccole dimensioni), secondo adeguate e preliminari verifiche in merito al trade-off tra costi e benefici.

Con specifico riferimento agli aspetti dimensionali, il CNDCEC ha considerato le varie possibilità esistenti per classificare tali enti in misura dei loro dati finanziari, arrivando a concludere che un Enp può essere considerato di piccole dimensioni quando non supera €50.000 di componenti positivi di reddito o di entrate.

¹ Il CNDCEC ha seguito attivamente l'iter di stesura della commentata legge delega, effettuando in diverse occasioni proposte sulle varie proposte che hanno portato al testo definitivo. A questo fine, si veda: CNDCEC, Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale - Osservazioni e proposte di modifica, disponibile su: <http://www.cndcec.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=7c47b6a4-b22d-48cf-92f8-f2ac34d10b78>.

² Per una visione completa dei commercialisti interessati, si veda: <http://www.cndcec.it/Portal/CMSTemplates/TxtImq.aspx?id=b67fd776-921d-4316-9f29-3eac5b0c2c2e&idT=6b45281a-ae64-4c03-b87a-db8053f80e58&mode=3>.

Ciò detto, il documento si compone delle seguenti specifiche sezioni:

- amministrazione e controllo;
- organismo di vigilanza;
- rendicontazione finanziaria;
- rendicontazione non finanziaria
- operazioni straordinarie;
- fiscalità;
- procedure di crisi e insolvenza;
- impresa sociale.

La gran parte delle tematiche sviluppate dovrebbe integrarsi nel decreto attuativo sul codice del Terzo settore, la cui composizione garantirebbe una visione completa dell'attività degli Enp e a cui, anche per questo motivo, non possiamo che guardare con favore.

Le considerazioni inerenti l'impresa sociale dovrebbero ovviamente confluire nell'apposito decreto, mentre sono riportate alcune considerazioni anche sull'attività del costituendo Consiglio nazionale del Terzo settore, e sul supporto che i commercialisti possono apportare in seno allo stesso per lo sviluppo delle pertinenti previsioni tecniche.

Premesso che ciascuna sezione richiede molti ulteriori approfondimenti, effettuabili tuttavia in modo proficuo solo nel momento in cui siano effettuate le scelte tecniche di base da adottare, si espongono alcune conclusioni a cui questa prima analisi del CNDCEC è addivenuta, rinviando al testo completo per un esame esaustivo, approfondito e motivato delle proposte.

Per quanto concerne gli aspetti inerenti l'amministrazione e il controllo, il presente elaborato tende a distinguere tra aspetti di amministrazione e organizzazione e elementi connessi all'attività di controllo. Tale distinzione rileva esclusivamente per l'analisi delle tematiche, stante che gli aspetti di amministrazione e controllo sono intimamente e concettualmente inscindibili e devono essere, per questo, esaminati in modo congiunto.

Ciò premesso, il CNDCEC è dell'opinione che le attuali disposizioni in materia di amministrazione degli Enp possano essere solo in parte dettagliate per meglio definire il perseguimento dei principi di democrazia, eguaglianza e pari

opportunità, in considerazione anche del fatto che queste possono variare in relazione alle “peculiarità della compagine e della struttura associativa”, in attuazione della libertà associativa, da intendersi anche in senso tecnico oltre contenutistico, costituzionalmente garantita.

Per quanto rileva gli aspetti inerenti la partecipazione degli associati e dei lavoratori, è opportuno che i decreti delegati stabiliscano se tale partecipazione debba essere intesa come “coinvolgimento”. In virtù del fatto che le modalità di partecipazione possono essere diverse. Sembra opportuno che le modalità con cui la partecipazione è resa concreta, seppur lasciate libere, debbano essere disciplinate nello statuto e/o in un regolamento dell'ente ed essere illustrate nel rendiconto dello stesso. Così facendo, per quanto di seguito sarà detto con riferimento al controllo, spetterà all'organo di controllo verificare l'effettiva esecutività e *compliance* con le disposizioni dello statuto.

Il CNDCEC è, poi, certo che la previsione di appropriate misure di controllo siano cruciali per attribuire garanzia e credibilità all'attività di tutti gli Enp e per promuovere un'evoluzione culturale e gestionale, degli enti non lucrativi.

Il tema dei controlli rappresenta, di fatto, un corollario della trasparenza, poiché è uno strumento che garantisce il corretto uso e gestione delle risorse messe a disposizione dai privati e dagli enti pubblici per il perseguimento del fine ideale. Gli enti non lucrativi presentano, infatti, un obbligo morale, prima ancora che normativo, nel rendere conto dell'attività svolta con le risorse messe a disposizione.

Si ritiene che ad oggi non vi siano norme adeguate relative alla funzione di controllo degli Enp, sottovalutando che la gestione delle risorse da questi fatta è direttamente correlata al perseguimento di interessi pubblici utilizzando contributi, anche non monetari, ed erogazioni da parte di soggetti terzi.

L'organo di controllo dovrebbe, in ogni caso, essere collegiale e non monocratico. L'esperienza del sindaco unico/revisore unico delle società di capitali non ha mostrato particolari risparmi e non appare essere funzionale allo svolgimento dell'attività di controllo.

Il collegio dovrebbe consentire agli Enp anche una migliore transizione verso la nuova disciplina normativa, nella verifica degli strumenti innovativi di misurazione, previsti dalla disciplina in oggetto, *in primis*, la misurazione dell'impatto sociale.

Tali strumenti chiaramente devono –così come per le previsioni in materia di rendicontazione- essere calibrati in funzione degli interessi perseguiti, della rilevanza economica, anche in funzione di determinati parametri (per es., indebitamento o presenza di finanziamenti pubblici, oltre determinate soglie quantitative).

Occorre anche chiedersi come dover organizzare l'Enp per poter essere in linea con le più recenti previsioni regolamentative della disciplina dell'organismo di vigilanza (dlgs 231/2001) e, quindi, specificamente, con la Delibera n.

32 del 20 gennaio 2016 dell'Autorità Nazionale Anti Corruzione recante le "Linee guida per l'affidamento di servizi a enti del terzo settore e alle cooperative sociali".

Stante la ricostruzione effettuata e considerata la natura non obbligatoria dell'Organismo, appare adeguato che la disposizione attuativa confermi l'attuale impostazione, specificando al contempo la necessità della presenza di un meccanismo atto a verificare l'eventuale presenza di rischi reato, in base a quanto disposto dal dlgs 231/2001.

Tale principio di carattere generale dovrebbe, poi, essere declinato dall'organizzazione in base alla dimensione economica dell'ente e della mappatura dei rischi, sino a prevedere, laddove ritenuto opportuno, la presenza di un organismo di vigilanza.

Infine, con riferimento alle prescrizioni contenute nella menzionata Delibera ANAC n. 32/2016, in virtù delle quali gli Enp aggiudicatari di servizi sociali devono dotarsi del modello di organizzazione di cui al dlgs 231/2001 (e, conseguentemente, nominare un organismo di vigilanza), pur condividendone la *ratio* sottostante, si ritiene che sia compito del legislatore elevare l'adozione del modello da "facoltà" ad "obbligo". La disposizione attuativa potrebbe, dunque, inglobare tale prescrizione, imponendo a questa particolare categoria di enti l'adozione del modello e demandando all'Autorità di vigilanza il compito di declinare concretamente le modalità di adeguamento al dlgs 231/2001.

Per quanto rileva il tema della contabilità e della rendicontazione, si ritiene, da sempre, che il sistema informativo-contabile degli Enp debba rappresentare un elemento di garanzia per tutti gli stakeholder; questo dovrebbe, in sintesi, informare tutti coloro che supportano l'attività aziendale che le risorse messe a disposizione siano destinate al perseguimento dello scopo istituzionale e contestualmente siano gestite in modo corretto, nonché rappresentare un fondamentale strumento di pianificazione e controllo.

La mancanza di precisi riferimenti normativi in materia contabile rischia, tuttavia, di rendere la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato della gestione economica non comprensibili e non comparabili ai lettori esterni del bilancio.

In questa prospettiva, il CNDCEC considera che la pubblicità della rendicontazione degli Enp sia un atto dovuto verso tutti quei soggetti che contribuiscono al loro sostentamento.

A tale proposito, vale la pena osservare che il deposito del bilancio, oltre al deposito delle informazioni inerenti altre importanti operazioni occorse all'ente (variazioni nelle cariche degli organi esecutivi e di controllo, operazioni straordinarie, etc.), appare doveroso anche alla luce della previsione del registro unico per il Terzo settore. È stato dato modo di intendere che tale registro –che, almeno per le organizzazioni di volontariato dovrebbe avere anche un coordinamento con i registri regionali- sia "facoltativo", nel senso che rappresenti la *conditio sine qua non* poter fruire di specifiche agevolazioni, quali, si suggerisce, la possibilità di ricevere contributi e donazioni (da pubblici o privati), adesione al 5per mille, promozione di raccolte pubbliche di fondi. Tale richiesta garantirebbe la fruizione di informazioni utili per tutti i terzi

interessati. Il registro, quindi, dovrebbe contenere anche le informazioni ritenute, appunto, utili per i soggetti interessati, al fine di svolgere un ruolo di controllo nei confronti degli enti e dell'attività da questi svolta, e non rappresentare una mera anagrafe delle organizzazioni. In questo modo, sarebbe possibile anche alleggerire le procedure inerenti il riconoscimento dell'ente nonché eliminare taluni onerosi e poco utili adempimenti volti al recupero delle informazioni; *in primis* le comunicazioni da parte dell'ente associativo (EAS).

Il registro, peraltro, rappresenta una importante occasione di semplificazione del procedimento di riconoscimento, potendo associarvi un organo di garanzia, in grado di presidiare un procedimento analogo a quello della stima dei conferimenti in natura delle società di capitale, sia nella fase genetica dell'ente che durante la sua durata circa la verifica del rispetto di un adeguato rapporto fra mezzi propri e indebitamento, al fine del mantenimento del beneficio della responsabilità limitata (art. 3, lett. b). In questa prospettiva, si ricorda che tra le attività professionali qualificanti la categoria degli iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili vi è anche "la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'adeguatezza del patrimonio alla realizzazione dello scopo" (dlgs 139/2015, art.1, co.3, lett.h).

La previsione obbligatoria di pubblicazione del bilancio anche sul sito internet dovrebbe essere prevista, in una logica modulare, solo per gli Enp non piccoli, ossia quelli che hanno proventi annui/entrate annue non inferiori a €50.000.

Per quanto concerne la tecnica di redazione del bilancio, si deve osservare che il CNDCEC ha una lunga esperienza in materia, avendo dato luogo ancor prima dell'unificazione tra CNDC e Consiglio nazionale dei Ragionieri (CNR), avvenuta per mezzo del dlgs 139/2005 con effetti a partire dal 1° gennaio 2008, alla predisposizione di "raccomandazioni contabili" e prassi di settore. Nel corpo del documento sono fornite ulteriori spiegazioni in merito all'attuale stato dell'arte della prassi operativa a livello nazionale.

In questa prospettiva, stando all'ampio utilizzo soprattutto nel campo dei grandi Enp dei citati documenti, sarebbe appropriato richiamare l'adozione di norme *ad hoc* in materia di bilancio, adattate e adeguate alla realtà dell'eterogeneo panorama del Terzo settore.

Tale previsione attuativa potrebbe già delegare alla predisposizione delle norme un apposito tavolo tecnico, rappresentativo dei principali soggetti interessati, operanti sotto l'egida del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, come avviene, per esempio, per la predisposizione dei Principi di revisione delle società.

Il documento effettua ulteriori prime considerazioni anche sullo sviluppo di disposizioni tecniche differenziate a seconda delle dimensioni degli enti. Il testo riporta ulteriori considerazioni tecniche al riguardo, nonché una prospettiva consolidata del Principio n.1 predisposto da Agenzia per il Terzo Settore, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ed Organismo Italiano di Contabilità nel 2011 e delle Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit, predisposto dall'allora Agenzia per le Onlus con l'Atto di indirizzo nel 2009.

L'adozione di norme rendicontative uniformi potrebbe agevolare anche la verifica del perseguimento dello scopo istituzionale, potendo meglio sintetizzare lo *status* dell'ente per mezzo dell'utilizzo di indicatori inerenti l'attività gestionale e la composizione degli elementi patrimoniali-finanziari, come:

- totale oneri istituzionali (uscite istituzionali) / totale oneri complessivi (uscite complessive);
- totali proventi istituzionali (entrate istituzionali) / totali proventi complessivi (entrate complessive);
- immobilizzazioni nette relative all'attività commerciali/totale attività;

La rendicontazione finanziaria fornisce solo una visione parziale dell'attività svolta dagli Enp. Molti enti comunicano i "risultati sociali" ottenuti già oggi (rendicontazione non finanziaria). Tuttavia, si ritiene opportuno che gli enti –soprattutto quelli che hanno dimensioni economiche rilevanti debbano evidenziare in modo trasparente l'utilizzo delle risorse con riferimento anche –come giustamente previsto- all'impatto sociale ottenuto per mezzo della gestione. La comparabilità dei risultati tra gli enti, pur tenendo in debita considerazione le peculiarità degli specifici settori, appare doverosa.

In questa prospettiva quindi, risulta certamente ragionevole e vantaggioso lavorare affinché si raggiunga un punto d'incontro "tecnico", nell'ambito delle previsioni di cui alla legge delega (legge 106/2016, art. 7, co. 3), inerenti alla predisposizione di "linee guida in materia di bilancio sociale e di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore" e ai lavori consultivi dell'Organismo del Consiglio nazionale del Terzo settore di cui all'art. 5, co. 1, lett. g). Il CNDCEC si rende disponibile ad approfondire tali aspetti anche in seno al costituendo Consiglio nazionale del Terzo settore.

In sede di attuazione della legge delega, occorrerà prendere in considerazione anche la disciplina delle operazioni straordinarie degli Enp, tematica ampiamente dibattuta da prassi giurisprudenziale e dottrina.

A tale riguardo, è opportuno evidenziare che la Legge non fa cenno alle scissioni (mentre cita espressamente le operazioni di trasformazione e fusione), così come emerge che la legge delega richiama nell'ambito della delega esplicitamente la disciplina del procedimento.

Ci si chiede dunque se sia la disciplina della scissione, sia previsioni di carattere non strettamente procedurale, possano costituire un eccesso di delega ovvero vadano ricondotte alla più ampia previsione contenuta nell'art. 1 comma 2 in cui si parla di "revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile" e, per gli enti esercenti in prevalenza l'attività di impresa, la lettera d) dell'art. 3 "prevedere che alle associazioni ed alle fondazioni che esercitano stabilmente attività di impresa si applichino le norme previste dai titoli V e VI del libro quinto del codice civile, in quanto compatibili" essendo le operazioni di trasformazione, fusione e scissione regolate, appunto, nel titolo V del citato libro.

Ciò detto, propendendo per l'ipotesi che la delega possa abbracciare anche tematiche non specificamente richiamate, per quanto riconducibili ai menzionati principi e tematiche di carattere più generale, il testo fornisce alcuni spunti in merito agli aspetti procedurali e tecnici, analizzando elementi riscontrabili da considerare nelle operazioni di trasformazione, fusione e scissione.

Nell'ambito degli interventi proponibili con riferimento alle problematiche fiscali, il contributo focalizza la propria attenzione sui seguenti argomenti: modalità operative di riconoscimento della qualifica fiscale di Onlus da parte delle Direzioni Regionali delle Entrate; regolamento dal punto di vista normativo da norme spesso eterogenee e la difficoltà quindi nell'applicabilità anche dell'attuale normativa fiscale alle singole fattispecie; e, ulteriori proposte.

È opportuno comprendere e definire cosa debba intendersi per attività atte a perseguire di finalità di solidarietà sociale.

Concentrando l'attenzione sul concetto di solidarietà immanente, si fa presente che la dottrina ritiene che il fine solidaristico sia immanente in ragione della particolare natura delle attività poste in essere in quanto per alcune la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa (es. assistenza sociale e beneficenza) , mentre altre sono da considerarsi naturalmente produttive di benefici effettivi per la collettività diffusa (es. tutela e valorizzazione del patrimonio artistico e della natura). Al riguardo, appare opportuno che possa esservi un'interpretazione estensiva al fine di non precludere *a priori* attività di possibile solidarietà sociale meritevole di tutela.

Il CNDCEC ritiene, inoltre, che la riforma possa essere l'occasione –anche nell'ottica della creazione, di fatto, di un comparto riconosciuto di economia sociale- per riconsiderare i concetti di attività connesse e accessorie.

Dal punto di vista degli obblighi fiscali, l'attuale impostazione è fortemente influenzata dalle particolari tipologie di "enti" (Onlus, Associazioni di Promozione Sociale, Associazioni di Volontariato, Associazioni Sportive Dilettantistiche, Enti Associativi, ecc.), dove l'attenzione viene posta sulla commercialità o meno delle attività svolte dall'Ente, che comunque non deve rivestire i caratteri di esclusività e della prevalenza rispetto alle attività di natura istituzionale.

L'attuale impostazione fiscale risulta di difficile applicazione in quanto non vi è *in primis* una definizione uniforme o una normazione delle possibili aree di intervento di questi enti (attività istituzionale, attività accessoria, attività di raccolta fondi, attività patrimoniale, attività di investimento e così via) e di conseguenza di quali dovrebbero essere gli obblighi contabili da rispettare nel perseguire lo scopo.

Il focus normativo sul riconoscimento della natura non commerciale dell'ente dovrebbe essere spostato dall'attività svolta (oggettivamente commerciale o meno) alla finalità non lucrativa dell'ente (art. 1 e art. 4 lett. e), riconoscendo poi differenti e crescenti livelli di merito di tutela in ragione delle finalità di solidarietà sociale e delle attività di interesse generale perseguite (art. 4 lett. c), oltre che dell'impatto sociale effettivamente realizzato (art. 9, lett. a).

Si ritiene, ancora, che la definizione di regole contabili chiare ed uniformi per i diversi Enti, come precedentemente previsto, tenendo conto comunque delle tipicità di ciascuno e quindi di principi di contabilità e di redazione del rendiconto o bilancio consuntivo, dovrebbe essere il presupposto di base dell'agire del legislatore.

Per tale considerazione, si rende necessario un collegamento tra la determinazione dell'avanzo/disavanzo economico e la misurazione della eventuale base imponibile, laddove siano eseguite attività aventi rilevanza dal punto di vista fiscale.

Infatti, la riqualificazione dell'attività e dei proventi in sede di accertamento con recupero a tassazione degli incassi e l'assoggettamento ad IVA può compromettere le già poche risorse finanziarie disponibili di un ente non commerciale (Enc), per non considerare poi il peso delle sanzioni e degli interessi che l'Amministrazione Finanziaria richiede. Ancora più deleteria se si considera poi che l'effetto della riqualificazione si ha a partire dall'inizio dell'esercizio.

Sono, pertanto, fornite una miscellanea di proposte aggiuntive più puntuali, ritenute utili per giungere alla definizione di un sistema omogeneo e certo di norme per le organizzazioni e per i soggetti esterni. Per l'analisi di tali proposte si rinvia al testo completo. Si ritiene, infatti, che l'occasione di revisione della disciplina rappresenti la situazione adatta per porre in essere una serie di modifiche atte a conferire certezza alle operazioni e, quindi, all'operatività degli enti.

La legge delega porta ad effettuare anche talune considerazioni in merito alla gestione delle situazioni di crisi in cui possono trovarsi gli Enp.

Con l'intenzione di fornire una sistematizzazione del fenomeno anche nell'ambito delle procedure di crisi e di insolvenza e in considerazione di quanto precedentemente sostenuto circa il possibile esercizio di attività commerciale, anche come attività accessoria, sarebbe opportuno che il principio della delega fosse riferito non solo al rinvio alle norme contenute nel codice civile (titoli V e VI), bensì anche, più genericamente, allo statuto dell'imprenditore commerciale.

Laddove l'attività commerciale non fosse marginale e connotata dalla mera accessorialità, gli enti in esame dovrebbero essere assoggettati alle procedure concorsuali tipiche (*rectius* alle procedure di insolvenza e di crisi), quali concordato preventivo (anche con continuità), fallimento e accordo di ristrutturazione), sempre laddove ricorrano i requisiti previsti dall'art.1 l.f.

Andrebbe, quindi, precisato che nei casi in cui l'attività solidaristica fosse prevalente, gli enti qui considerati potrebbero fruire delle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento di cui alla legge n. 3 del 27 gennaio 2012 e successive modificazioni ed integrazioni.

La riforma del Terzo settore rappresenta l'occasione opportuna per dare impulso anche alla qualifica di impresa sociale, quale elemento di sviluppo per il settore dell'economia sociale che, a differenza di quanto avviene in altri contesti vicini, non ha assunto nel contesto nazionale particolare rilevanza.

Il Consiglio nazionale, anzitutto, evidenzia che occorre definire con maggiore chiarezza il ruolo delle imprese sociali nel Terzo settore. Stante la doverosa prevista connessione tra cooperativa sociale e impresa sociale, appare altrettanto evidente che, per evitare confusioni, commistioni e libertà interpretative sia auspicabile prevedere in maniera puntuale l'impossibilità, per tutti gli enti che acquisiscono la qualifica di Onlus oppure per quelli considerati Onlus "di diritto", di acquisire altresì la qualifica di impresa sociale (fatta salva la norma di favore prevista anche dalla legge delega per le coop sociali).

Appare, altresì, opportuno definire in maniera puntuale che cosa si intenda, quando si parla di enti associativi, per attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria, raccordando il tutto con la normativa civilistica al fine di evitare le attuali dicotomie foriere di numerosi contenziosi in materia a causa delle attuali lacune interpretative.

In sede di predisposizione dei decreti attuativi risulta appropriato ragionare sui settori previsti per le imprese sociali con una necessaria valutazione rispetto all'inserimento, o ad una maggiore specificazione degli stessi; si pensi ad esempio all'assenza totale dello sport (sebbene in Parlamento vi sia in discussione una ridefinizione dello sport di cittadinanza) oppure potrebbe essere necessaria una migliore definizione delle attività culturali con specifico riferimento ad esempio per le imprese culturali.

Uno dei principali motivi del mancato sviluppo delle imprese sociali è rinvenibile nella mancanza di benefici fiscali. Pertanto si ritiene indifferibile prevedere, esclusivamente per gli enti associativi che decidono di qualificarsi come impresa sociale, un unico regime fiscale di premialità (ad esempio potrebbe essere un buon compromesso quello della previsione di una sostanziale decommercializzazione delle entrate così come già avviene per i proventi derivanti dalle attività istituzionali e da quelle connesse per le Onlus).

Altro volano per il decollo della qualifica di impresa sociale potrebbe essere quello di individuare ulteriori premialità consentendo la possibilità di godere di agevolazioni contributive per i rapporti di lavoro in tutte le imprese sociali siano essi Enti del Titolo I che del Titolo V del codice civile.

Inoltre, potrebbe immaginarsi un percorso preferenziale sia nell'accesso ai diversi strumenti di finanziamento dei beni e servizi offerti che alla partecipazione a bandi, gare e appalti emessi dalla Pubblica Amministrazione, come ad oggi effettuato solo in modo saltuario a livello di normativa locale.

Il CNDCEC ritiene, in ultimo, che anche gli adempimenti costitutivi rappresentino un freno allo sviluppo dell'impresa sociale e quindi l'occasione della legge delega possa consentire la revisione di taluni vincoli eccessivi previsti attualmente dal dlgs 155/06; si pensi tra gli altri all'obbligo del patrimonio minimo di €20.000 per gli enti che vogliono godere della autonomia patrimoniale all'interno della qualifica di impresa sociale. Da un mero raffronto con le srl ordinarie (per le quali è previsto

un capitale sociale minimo di €10.000 o addirittura per le srl semplificate di €1) appare, infatti, evidente la sproporzione penalizzante per le imprese sociali associative.

In ultimo, si consideri che, al di là delle scelte effettuate a livello regolamentativo, gli enti saranno sottoposti in sede di prima adozione ad una serie di importanti modifiche. Sarebbe, quindi, necessario prevedere un periodo transitorio di passaggio alla nuova disciplina, in maniera tale da rendere possibile agli enti (soprattutto quelli di minori dimensioni) una transizione soft e graduale.

AMMINISTRAZIONE E CONTROLLO

Testo di riferimento della legge delega

Art.4 (Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore)

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera *b*), si provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore mediante la redazione di un codice per la raccolta e il coordinamento delle relative disposizioni, con l'indicazione espressa delle norme abrogate a seguito della loro entrata in vigore, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

[...]

d) definire forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti ispirate ai principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori nonché ai principi di efficacia, di efficienza, di trasparenza, di correttezza e di economicità della gestione degli enti, prevedendo strumenti idonei a garantire il rispetto dei diritti degli associati e dei lavoratori, con facoltà di adottare una disciplina differenziata che tenga conto delle peculiarità della compagine e della struttura associativa nonché della disciplina relativa agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato;

[...]

g) disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche, tenendo conto di quanto previsto dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché prevedere il relativo regime sanzionatorio;

[...]

l) al fine di garantire l'assenza degli scopi lucrativi, promuovere un principio di proporzionalità tra i diversi trattamenti economici e disciplinare i limiti e gli obblighi di pubblicità relativi agli emolumenti, ai compensi o ai corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

I temi della “organizzazione”, della “amministrazione” e del “controllo” sono a livello economico-aziendale intimamente connessi tra loro, essendo parte integrante, peraltro, dei modelli di governance delle strutture aziendali considerate. Tali tematiche devono, poi, essere analizzate anche alla luce delle previsioni in tema di “pubblicità”, di “trasparenza” e di “scalabilità”.

Elementi di organizzazione e amministrazione

Si ritiene che le attuali disposizioni in materia di amministrazione degli enti possano essere solo in parte dettagliate per meglio definire il perseguimento dei principi di democrazia, eguaglianza e pari opportunità, in considerazione anche del fatto che queste possono variare in relazione alle “peculiarità della compagine e della struttura associativa”.

Per quanto rileva gli aspetti inerenti la partecipazione degli associati e dei lavoratori, è opportuno che i decreti delegati stabiliscano se tale partecipazione debba essere intesa come “coinvolgimento” sulla falsa riga di quanto ad oggi previsto dal dlgs 155/06 recante la “Disciplina dell’impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118” oppure tale termine possa essere configurato diversamente.

La lettura del testo lascia adito a credere che la “partecipazione” sia termine più ristretto del “coinvolgimento”, inteso come “[...] qualsiasi meccanismo, ivi comprese l’informazione, la consultazione o la partecipazione, mediante il quale lavoratori e destinatari delle attività possono esercitare un’influenza sulle decisioni che devono essere adottate nell’ambito dell’impresa, almeno in relazione alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni e dei servizi prodotti o scambiati” (dlgs 155/2006, art.12, co.2).

In buona sintesi, la partecipazione può essere concepita come un “coinvolgimento attivo”.

In virtù del fatto che, come accennato, le modalità di partecipazione possono essere diverse, sembra opportuno che le modalità con cui la partecipazione è resa concreta, seppur lasciate libere, debbano essere disciplinate nello statuto e/o in un regolamento dell’ente ed essere illustrate nel rendiconto dello stesso. Così facendo, per quanto di seguito sarà detto con riferimento al controllo, spetterà all’organo di controllo verificare l’effettiva esecutività e *compliance* con le disposizioni dello statuto.

Efficacia, efficienza ed economicità sono concetti propri dell’economia aziendale. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC), in un proprio documento del 2006, finalizzato a definire un sistema di controllo per la verifica della presenza di corretti sistemi di funzionamento dell’Enp, affermava che: “[i]n via del tutto generica, l’efficacia misura il grado di raggiungimento degli obiettivi o degli scopi preposti, l’efficienza misura il rapporto tra input (risorse impiegate) e output (prodotti, servizi o risultati) realizzati. In tale contesto, si può ritenere che le regole in oggetto siano: 1) efficaci, se

consentono di raggiungere le finalità predeterminate e orientate a perseguire direttamente o indirettamente la missione aziendale; 2) efficienti, se il raggiungimento degli obiettivi è realizzato in modo da non sostenere oneri eccessivi rispetto alle operazioni e alle attività richieste dal regolamento. 3) La “economicità” è un concetto discrezionale in cui l’operatore deve valutare il livello di efficienza delle regole di comportamento in relazione alle risorse a disposizione dell’ANP e che sono state destinate a quella specifica attività”³.

Non vi è dubbio che i sopra richiamati concetti siano implementabili a livello di ente con la presenza di una forte cultura aziendalistica. La professionalizzazione di figure aziendali anche nel Terzo settore non può che essere ben accolta.

Tali concetti, tuttavia, risultano astratti se non accompagnati da idonee misure implementative. A questo fine, riteniamo utile che i sopra richiamati concetti possano essere implementati anche per tramite di strumenti di governance e rendicontazione che siano in grado di evidenziare il corretto ed effettivo utilizzo delle risorse messe a disposizione dell’organizzazione.

Il controllo

La previsione di sistemi di controllo è sicuramente un elemento che, anche in questa logica, potrà fornire un valore aggiunto alla riforma e comportare un’evoluzione del movimento. Questo Consiglio nazionale ha, peraltro, avuto già modo di soffermarsi sull’opportunità di prevedere un organo di controllo collegiale, per provvedere a un’evoluzione culturale e gestionale, degli enti non lucrativi.

Nell’ambito del nuovo quadro normativo di riferimento è prioritario definire un adeguato sistema di controlli negli enti oggetto dell’intervento di riforma al fine di reprimere o meglio dissuadere in origine tutti quei fenomeni elusivi e di abuso della qualifica di Enp.

Il tema dei controlli rappresenta, infatti, un corollario della trasparenza, poiché è uno strumento che garantisce il corretto uso e gestione delle risorse messe a disposizione dai privati e dagli enti pubblici per il perseguimento del fine ideale. Gli enti non lucrativi presentano, infatti, un obbligo morale, prima ancora che normativo, nel rendere conto dell’attività svolta con le risorse messe a disposizione.

Partendo dalla definizione in positivo di Terzo Settore che emerge dalla legge di riforma, assume particolare rilevanza la previsione di definire forme e modalità di controllo su misura che consentano agli organi deputati al controllo un più efficace sviluppo di azioni per migliorare la trasparenza degli Enp.

³ Si veda: CNDC (2006), Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle Aziende non profit, punto 2.5.2.

Si ritiene che ad oggi non vi siano norme adeguate relative alla funzione di controllo degli Enp sottovalutando che la gestione delle risorse da questi fatta è direttamente correlata al perseguimento di interessi pubblici utilizzando contributi ed erogazioni da parte di soggetti terzi⁴.

Oltre a norme adeguate è essenziale che i soggetti preposti al controllo degli Enp siano in possesso di una specifica professionalità, adeguata alla specificità degli Enp e della loro rendicontazione, a garanzia di autorevolezza ed autonomia di giudizio incondizionato. Si ritiene che gli iscritti al Registro dei Revisori legali dei conti sono in possesso di tali requisiti.

La presenza di soggetti qualificati che possano fornire il proprio parere in merito al funzionamento dell'ente e ai dati di rendicontazione finanziaria è sicuramente uno strumento prezioso per gli enti medesimi, nonché un importantissimo strumento di garanzia per tutti i donatori e finanziatori.

Il CNDCEC si è già dimostrato disponibile a prevedere corsi di perfezionamento e specializzazione (anche tramite le neonate Scuole di Alta Formazione) per la preparazione di figure, capaci di coprire adeguatamente la funzione prevista.

Il soggetto preposto al controllo deve avere un corretto atteggiamento professionale e non deve essere associato a situazioni che potrebbero comprometterne l'obiettività, quali rapporti di parentela con gli amministratori od altri rapporti di lavoro con l'ente.

Si ritiene, inoltre, rilevante ai fini dell'esercizio del controllo in modo indipendente la determinazione di un compenso per tale attività.

Il CNDCEC ha già espresso l'opinione che l'organo di controllo debba essere collegiale e non monocratico. L'esperienza del sindaco unico/revisore unico delle società di capitali non ha mostrato particolari risparmi e non appare essere funzionale allo svolgimento dell'attività di controllo in questo particolare settore.

In questa prospettiva, si deve considerare che il fatto di prevedere un organo collegiale, anziché un organo monocratico, non costituisce un aggravio di costi, per i seguenti motivi:

⁴ Si ricorda che ad oggi, gli enti del Terzo settore sono tenuti al controllo della propria attività, solo in specifici casi. Ad oggi, si ricorda che il dlgs 460/1997, art. 25, punto 5, recante "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale" prevede che, nel caso in cui i proventi delle Onlus superino per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032.913,80, il "bilancio" debba recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori legali dei conti.

Contestualmente, il dlgs 155/2006, recante "Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118", dispone che gli atti costitutivi degli enti che si qualificano come imprese sociali debbano prevedere, nel caso del superamento di due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile ridotti della metà, la nomina di uno o più sindaci, che vigilano su: osservanza della legge e dello statuto; rispetto dei principi di corretta amministrazione; adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile; monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali. Qualora, poi, l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile, la revisione deve essere esercitata da uno o più revisori iscritti nel Registro istituito presso il MEF o dai sindaci. Nel caso in cui la revisione sia esercitata dai sindaci, essi devono essere iscritti nel registro dei revisori legali dei conti istituito presso il MEF.

-
- il soggetto chiamato a rispondere singolarmente dell'adeguatezza del controllo, avendo un maggior onere e una maggiore responsabilità, sarebbe titolato ad avere un compenso superiore a quello che percepirebbe, nel caso in cui fosse componente di un organo collegiale;
 - l'attività congiunta di più professionisti apporterà sicuramente una migliore e più concreta visione sulle operazioni più appropriate, agevolando il compito dell'Enp e risparmiando sull'eventuale intervento di professionisti esterni.

La funzione di controllo negli Enp, inoltre, è sicuramente più ampia di quanto ad oggi previsto per lo svolgimento della revisione contabile, considerato che l'organo di controllo, sulla falsa riga di quanto oggi avviene nelle società di capitali per il collegio sindacale, dovrebbe verificare anche il corretto funzionamento dell'ente.

Il Consiglio nazionale si è già adoperato in passato per ottimizzare l'attività dei soggetti incaricati del controllo negli Enp, per mezzo dell'emanazione di *best practice* di settore, in linea con i principi sopra enucleati. Si allega a tale riguardo, la guida prodotta nel 2011⁵ (Allegato 1).

L'attività di controllo dovrebbe essere distinta in:

- a) attività di vigilanza per monitorare il corretto funzionamento dell'attività dell'Enp attraverso controlli statuari e legali, controlli sull'effettiva attività dell'ente, che non si devono limitare alla verifica del rispetto formale e sostanziale delle previsioni normative e statutarie, bensì anche:
 - prevenire situazioni che possano inficiare la continuità operativa e la credibilità dell'ente con particolare attenzione alla adeguatezza ed alla salvaguardia del patrimonio;
 - verificare le procedure per il reperimento e per l'erogazione delle risorse chiaramente orientate dal raggiungimento del fine istituzionale dell'ente;
 - individuare aree di rischio da monitorare e se necessario indicare all'Enp azioni di miglioramento;

⁵ Il documento "Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile" contiene una serie di indicazioni tecniche e numerosi esempi concernenti le principali operazioni di controllo. Le problematiche sono trattate in modo coordinato, seppure talvolta (volutamente) distinto dalle pertinenti prassi delle imprese; in particolare, sono state considerate le disposizioni contenute nei principi di comportamento del collegio sindacale, nei principi di revisione, nel parere dell'area Enti pubblici del precedente Consiglio Nazionale sulla non gratuità delle prestazioni degli organi collegiali (d.l. 78/2010, art.6, co.2). Il documento tratta separatamente le aree dell'attività di vigilanza (controllo legale e statuario, aree di rischio, controllo fiscale) e di revisione contabile.

Il lavoro potrebbe essere anche utilizzato a fini operativi quale contributo della categoria nella pianificazione della riforma. Si consideri, anche, che nella lettera di risposta del CNDCEC alla riforma delle norme del codice civile in materia di bilancio delle società (direttiva 34/2013/UE), sono state inserite delle considerazioni attinenti alla richiesta della presenza di organi di controllo anche per gli enti non profit, la cui sussistenza è garantita da contributi di origine pubblica (si veda: www.commercialisti.it).

-
- vigilare sul rispetto della normativa fiscale di riferimento, partendo dalla soggettività ai fini fiscali dell'ente per arrivare alla verifica della commercialità delle attività non istituzionali.

- b) attività di revisione contabile facendo riferimento ai principi contabili revisionati per gli Enp post- riforma e che avrà una cadenza graduata a seconda dell'impianto contabile previsto per quel tipo di Enp.

È evidente che anche per procedere ad una proposta dettagliata rispetto alle attuali linee guida di revisione degli Enp risulta indispensabile prima comprendere come si evolverà la normativa dei soggetti del Terzo settore, con specifico riferimento agli aspetti contabili e di rendicontazione. In via preliminare, occorre ancora considerare che nell'attività di revisione e controllo molta attenzione dovrà essere posta alla relazione di missione, che sicuramente dovrebbe fotografare in modo più puntuale rispetto al rendiconto l'efficienza e la capacità di perseguire gli scopi statutari dell'Enp.

Ciò vale a maggior ragione per quegli enti che percepiscono contributi pubblici, ma anche per gli enti che effettuano raccolta attraverso rilevanti campagne di fund raising, ed anche se in tale ambito ci sono linee guida che individuano coefficienti che mettono a confronto oneri e proventi delle raccolte fondi e altri fondi, si evidenzia l'importanza di prendere in considerazione un indicatore che misuri l'efficienza dell'impiego del patrimonio. Sono presenti infatti realtà che svolgono unicamente attività di erogazione di patrimonio raccolto.

Gli strumenti di controllo chiaramente devono –così come per le previsioni in materia di rendicontazione- essere calibrati in funzione degli interessi perseguiti, della rilevanza economica, anche in funzione di determinati parametri (per es., indebitamento o presenza di finanziamenti pubblici, oltre determinate soglie quantitative).

La legge delega richiede, poi, ai legislatori delegati di intervenire nello "l) individuare specifiche modalità di verifica dell'attività svolta e delle finalità perseguite". Tale punto non appare di immediata percezione. Se, infatti, si fa riferimento ad eventuali controlli da soggetti qualificati indipendenti che possono svolgere anche un ruolo "suppletivo" rispetto al controllo dell'amministrazione pubblica, vale quanto sopra riportato. Nel caso, più probabile, in cui si faccia riferimento ai controlli diretti di regolatori e amministrazione pubblica, occorrerebbe specificare tale circostanza. Nel contempo, preme evidenziare che l'amministrazione finanziaria, al fine di verificare la legittimità dei benefici fiscali, si è trovata spesso nella posizione di dover entrare nel merito anche dell'attività svolta. A questo riguardo, sarebbe opportuno definire nei decreti delegati le varie competenze tra le diverse istituzioni.

ORGANISMO DI VIGILANZA

Testo di riferimento della legge delega

Art.4 Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore)

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), si provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore mediante la redazione di un codice per la raccolta e il coordinamento delle relative disposizioni, con l'indicazione espressa delle norme abrogate a seguito della loro entrata in vigore, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

[...]

g) disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche, tenendo conto di quanto previsto dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché prevedere il relativo regime sanzionatorio;

Occorre anche chiedersi come dover organizzare l'Enp per poter essere in linea con le più recenti previsioni regolamentative in materia di 231/2001.

In stretta connessione con gli argomenti legati al controllo degli enti non commerciali (Enc), e alla luce della Delibera n. 32 del 20 gennaio 2016 dell'Autorità Nazionale Anti Corruzione recante le "Linee guida per l'affidamento di servizi a enti del terzo settore e alle cooperative sociali", non si può non accennare, considerato anche l'esplicito richiamo della legge delega, al Decreto legislativo n. 231 "Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica", emanato in data 8 giugno 2001 in esecuzione della delega al Governo di cui all'art. 11 della Legge 29 settembre 2000 n. 300, che ha inteso adeguare la normativa in materia di responsabilità delle persone giuridiche ad alcune convenzioni internazionali, introducendo nell'ordinamento italiano un regime di responsabilità a carico degli enti giuridici tra cui gli Enc.

I contenuti del Decreto si applicano nel caso di compimento, da parte dell'ente giuridico, di uno tra i reati compresi nel "catalogo dei reati 231" in condizione distinta di interesse (configurabile ex ante per effetto di un indebito arricchimento, prefigurato e magari non realizzato) o di vantaggio (configurabile ex post obiettivamente conseguito con la commissione del reato, seppure non prospettato ex ante).

La responsabilità è di tipo amministrativo, ma attribuita nell'ambito di un procedimento penale ad opera di un giudice penale e del tutto autonoma rispetto a quella della persona fisica che commette il reato, tant'è che, ai sensi dell'art. 8 del Decreto, *“la responsabilità dell'ente sussiste anche quando l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile”*

Gli “agenti” sono, di fatto, persone fisiche, in particolare coloro che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione degli enti o che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo degli stessi (gli amministratori, i direttori generali, i preposti a sedi secondarie, i direttori di divisione - sempre che essi siano dotati di autonomia finanziaria e funzionale), oppure le persone sottoposte alla direzione o vigilanza dei citati “apicali”.

La previsione della responsabilità viene rivolta all'ente giuridico al fine di sollecitarlo ad organizzare le proprie strutture ed attività in modo da garantire condizioni idonee ed efficaci per la prevenzione del compimento dei reati a salvaguardia dei beni patrimoniali e garantendo la propria continuità d'azione.

Quindi l'ente deve implementare un “modello di organizzazione e gestione” rivolto efficacemente alla prevenzione dei reati.

Il raggiungimento di questo obiettivo è auspicabile sia preceduto da un adeguato “assessment” che tenga conto dei processi esistenti, delle potenzialità di attuazione dei reati, della “storia dei reati” in associazione e delle misure di controllo e prevenzione già operative, in modo da poter definire e programmare le ulteriori azioni da implementare.

Tra queste particolare cura deve essere assegnata allo sviluppo del “corpus documentale” con un Codice Etico, che rappresenti l'impegno nel perseguire i più alti standard di moralità e di legalità nell'ambito dell'organizzazione ed un Modello Organizzativo che tracci l'approccio dell'attività associativa ai requisiti di Legge e illustri la struttura del “sistema di prevenzione”.

Il controllo sull'applicazione delle regole e sulla loro efficacia è svolto in via prevalente dall'Organismo di Vigilanza, ma l'individuazione ed il coinvolgimento di ulteriori “attori” per il controllo sul campo è auspicata se non necessaria.

La rivalutazione periodica deve considerare anche le modifiche che, nel tempo, il legislatore propone o le modifiche dell'organizzazione e/o del contesto nel quale essa opera.

Alcune perplessità potrebbero emergere considerando la fattibilità e l'opportunità di applicazione della Norma agli enti senza fini di lucro; l'applicazione delle norme del cosiddetto diritto penale-societario è, infatti, da sempre stata circoscritta alle società che svolgono una delle attività d'impresa commerciale, sul presupposto che queste coinvolgano interessi patrimoniali tali da incidere in maniera significativa sulla ricchezza collettiva e sull'economia nazionale.

L'articolo 1, commi 2 e 3 risulta, a parere degli scriventi, già sufficientemente chiaro, spiegando che le disposizioni “si applicano agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica. Non si applicano allo Stato, agli enti pubblici territoriali, agli altri enti pubblici non economici, nonché agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale”.

Le esclusioni non risultano riconducibili pertanto alle associazioni no-profit, facendo invece preciso riferimento a Comuni, Regioni, Province e ad enti specifici quali CONI, CSM, Consiglio di Stato.

Questo approccio trova conferma anche nella Relazione di accompagnamento alla prima pubblicazione del Decreto, la quale, in riferimento a tali enti sostiene che “[...] si tratta di soggetti che, potendo più agevolmente sottrarsi ai controlli statali, sono a “maggior rischio” di attività illecite ed attorno ai quali appare dunque ingiustificato creare vere e proprie zone di immunità”.

In ultimo la giurisprudenza annovera, tra i suoi casi, riferimenti di applicazione del dlgs 231/2001 ad organizzazioni senza fini di lucro operanti nel campo della pubblica assistenza per reati compiuti, nel caso di specie, contro la Pubblica Amministrazione ed omessa implementazione di un modello di organizzazione e gestione idoneo alla prevenzione degli stessi (Tribunale di Milano – Sentenza del 30.03.2011). Il GUP sentenza che “[...] con riferimento alla associazione da questi (Presidente e “agente” del reato) presieduta, poiché coinvolta nelle attività illecite di cui sopra, devono essere adottate le sanzioni e le misure interdittive ex decreto legislativo n. 231/2001 di cui al dispositivo, così come concordate con il pubblico ministero [...]”.

Infine, la Delibera n. 32 del 20 gennaio 2016 dell’Autorità Nazionale Anti Corruzione portante la “Determinazione Linee guida per l’affidamento di servizi a enti del terzo settore e alle cooperative sociali” esplicitamente indica, al punto 12.3 che gli Enp devono dotarsi di un modello di organizzazione di cui al dlgs 231/2001 e procedere alla nomina di un organismo deputato alla vigilanza sul funzionamento e sull’osservanza del modello e all’aggiornamento dello stesso e che le stazioni appaltanti devono verificare l’osservanza, da parte degli organismi no-profit, delle disposizioni di cui al dlgs 231/2001.

Sgombrate le perplessità sull’effettiva applicabilità agli Enp ritorniamo a quanto abbiamo indicato in premessa, ricordando le caratteristiche di un modello realmente “esimente”: specificità, condivisione, reale attuazione, controllo ed eventualmente sanzione.

La “carta” fine a se stessa, oltre ad essere uno spreco di risorse sotto ogni punto di vista, è assolutamente inutile anche per la “mera” finalità esimente che la Legge propone; più volte i magistrati hanno, infatti, paventato la predisposizione di “volumi e volumi di modelli uguali per molte sia pur diverse società ... da parte delle imprese meno attente” (Ordinanza GIP Tribunale di Bari – Aprile 2005).

L’implementazione di un Modello idoneo passa dal convincimento che le azioni per il suo sviluppo (*assessment*, definizione di procedure, verifica della governance, coinvolgimento dell’organizzazione) possono essere sfruttati per un reale progetto di miglioramento organizzativo interno.

In questo modo, il “commitment” da parte del management sarà pienamente operativo e decisivo, come ci conferma l’esperienza applicativa per qualsiasi altro modello di organizzazione e gestione anche in altri settori operativi (qualità, sicurezza, ambiente).

Tale impegno sarà ancor più rafforzato se, oltre alla spinta di protezione del patrimonio aziendale, potrà emergere la possibilità di analizzare i propri processi valutando la loro *compliance* e destinando le risorse alle opportune azioni di miglioramento organizzative.

Non si deve, poi, dimenticare il conseguente miglioramento dell’immagine associativa e l’allineamento a requisiti della Pubblica Amministrazione che, sempre più spesso, sarà attenta al rispetto dei “canoni 231” nell’ambito della selezione e qualifica dei propri fornitori.

Stante la ricostruzione effettuata e considerata la natura non obbligatoria dell’Organismo, appare adeguato che la disposizione attuativa confermi l’attuale impostazione, specificando al contempo la necessità della presenza di un meccanismo atto a verificare l’eventuale presenza di rischi reato, in base a quanto disposto dal dlgs 231/2001.

Tale principio di carattere generale dovrebbe, poi, essere declinato dall’organizzazione in base alla dimensione economica dell’ente e della mappatura dei rischi, sino a prevedere, laddove ritenuto opportuno, la presenza di un organismo di vigilanza.

Infine, con riferimento alle prescrizioni contenute nella menzionata Delibera ANAC n. 32/2016, in virtù delle quali gli Enp aggiudicatari di servizi sociali devono dotarsi del modello di organizzazione di cui al dlgs 231/2001 (e, conseguentemente, nominare un organismo di vigilanza), pur condividendone la *ratio* sottostante, si ritiene che sia compito del legislatore elevare l’adozione del modello da “facoltà” ad “obbligo”. La disposizione attuativa potrebbe, dunque, inglobare tale prescrizione, imponendo a questa particolare categoria di enti l’adozione del modello e demandando all’Autorità di vigilanza il compito di declinare concretamente le modalità di adeguamento al dlgs 231/2001.

RENDICONTAZIONE FINANZIARIA

Testo di riferimento della legge delega

Art. 3. *(Revisione del titolo II del libro primo del codice civile)*

1. Il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2, lettera a), è adottato nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) rivedere e semplificare il procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica, definire le informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi, nonché prevedere obblighi di trasparenza e di informazione, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente, *“anche attraverso la pubblicazione nel suo sito internet istituzionale” “nonché prevedendo per tali enti una disciplina per la conservazione del patrimonio;”*

[...]

Art. 4.

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), si provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore mediante la redazione di un codice per la raccolta e il coordinamento delle relative disposizioni, con l'indicazione espressa delle norme abrogate a seguito della loro entrata in vigore, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

[...]

f) individuare criteri che consentano di distinguere, nella tenuta della contabilità e dei rendiconti, la diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale e definire criteri e vincoli in base ai quali l'attività d'impresa svolta dall'ente in forma non prevalente e non stabile risulta finalizzata alla realizzazione degli scopi istituzionali;

Obblighi di trasparenza e di informazione

Il sistema informativo-contabile acquisisce per gli Enp un ruolo fondamentale, poiché garantisce a coloro che supportano l'attività aziendale che le risorse messe a disposizione siano destinate al perseguimento dello scopo istituzionale e contestualmente siano gestite in modo corretto.

Il bilancio, inteso come insieme di prospetti contabili quantitativi e qualitativi dell'Enp finalizzati a fornire una rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e il risultato economico del periodo, rappresenta il principale strumento con il quale l'organizzazione può soddisfare le esigenze conoscitive dei propri stakeholder.

La mancanza di precisi riferimenti normativi in materia contabile rischia, tuttavia, di rendere la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato della gestione economica non comprensibili ai lettori esterni del bilancio.

Si consideri, in aggiunta, che una appropriata visione dello stato di salute aziendale fornisce anche agli operatori interni e, in particolare, all'organo di vertice un utile strumento di pianificazione, gestione e controllo delle risorse.

In questa prospettiva, il CNDCEC considera che la pubblicità della rendicontazione degli Enp sia un atto dovuto verso tutti quei soggetti che contribuiscono al loro sostentamento.

A tale proposito, vale la pena osservare che il deposito del bilancio, oltre al deposito delle informazioni inerenti altre importanti operazioni occorse all'ente (variazioni nelle cariche degli organi esecutivi e di controllo, operazioni straordinarie, etc.), appare doveroso anche alla luce della previsione del registro unico per il Terzo settore. È stato dato modo di intendere che tale registro –che, almeno per le organizzazioni di volontariato dovrebbe avere anche un coordinamento con i registri regionali- sia “facoltativo”, nel senso che rappresenti la *conditio sine qua non* poter fruire di specifiche agevolazioni, quali, si suggerisce, la possibilità di ricevere contributi e donazioni (da pubblici o privati), adesione al 5per mille, promozione di raccolte pubbliche di fondi. Tale richiesta garantirebbe la fruizione di informazioni utili per tutti i terzi interessati. Il registro, quindi, dovrebbe contenere anche le informazioni ritenute, appunto, utili per i soggetti interessati, al fine di svolgere un ruolo di controllo nei confronti degli enti e dell'attività da questi svolta, e non rappresentare una mera anagrafe delle organizzazioni.

Il CNDCEC aveva proposto che il registro potesse essere tenuto dalle locali camere di commercio, poiché tale procedura avrebbe consentito un risparmio di risorse significativo (in ragione dei meccanismi già collaudati previsti per le società di capitali), nonché anche per potersi adeguare alle prassi proprie seguite, appunto, in ambito profit.

In sostanza, la pubblicazione del bilancio e degli altri atti rilevanti è un sistema di garanzia per tutti gli stakeholder e consente di creare un sistema trasparente che renda possibile avere a disposizione un pubblico registro. In tal modo, sarebbe possibile anche alleggerire le procedure inerenti il riconoscimento dell'ente nonché eliminare taluni onerosi e poco utili adempimenti volti al recupero delle informazioni; *in primis* le comunicazioni da parte dell'ente associativo (EAS).

Il rischio, altrimenti, consiste nel creare un registro che rappresenti una anagrafe per niente utile ai fini della trasparenza e dell'utilità per la società civile.

La previsione obbligatoria di pubblicazione del bilancio sul sito internet dovrebbe essere prevista, in una logica modulare, solo per gli Enp non piccoli, ossia quelli che hanno proventi annui non inferiori a €50.000.

Criteria per la redazione del bilancio e la definizione del perseguimento dell'attività istituzionale

L'art.4, lett. f della legge delega dà la possibilità di esaminare contesti assai ampi e problematici dal punto di vista tecnico come la predisposizione del bilancio e l'utilizzo della contabilità e del bilancio stesso per la determinazione di un modello funzionale anche all'analisi del perseguimento dello scopo ideale.

Per quanto concerne la redazione del bilancio, si deve osservare che il CNDCEC ha una lunga esperienza in materia, avendo dato luogo ancor prima dell'unificazione tra CNDC e Consiglio nazionale dei Ragionieri (CNR), avvenuta per mezzo del dlgs. 139/2005 con effetti a partire dal 1° gennaio 2008, alla predisposizione di "raccomandazioni contabili" e prassi di settore.

Tale documentazione è, solo in parte, citata nel corso delle seguenti osservazioni, nei casi in cui gli elaborati precedentemente prodotti possono fornire spunti e considerazioni in merito a tematiche già esaminate.

Basti a questi fine evidenziare che il CNDC ha elaborato dieci "Raccomandazioni" economico-contabili, pubblicate tra il 2001 e il 2007, che ancora oggi costituiscono un punto di riferimento per la rendicontazione delle organizzazioni non profit, soprattutto di medie e di grandi dimensioni. Contestualmente, il CNRPC ha pubblicato un documento relativo alla contabilizzazione delle donazioni già nel 2002, documento che ha riscontrato ampio apprezzamento tra gli operatori e ha contribuito ad approfondire il confronto su una delle tematiche più delicate sotto il profilo dell'interazione tra enti non lucrativi e società civile.

Nel 2009, l'Agenzia per le Onlus (poi divenuta Agenzia per il Terzo settore) ha emanato, come proprio atto di indirizzo, le "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit", i cui "schemi di bilancio" recepiscono quasi *in toto* gli schemi elaborati dal CNDC nella Raccomandazione 1 "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit".

Nel 2010, il CNDCEC, insieme all'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) e all'Agenzia per le Onlus, ha costituito un tavolo trilaterale per l'emanazione di principi contabili per gli enti non profit, il cui impegno ha portato, nel 2011, alla pubblicazione del Principio Contabile per gli Enp n. 1, "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit", relativo ai postulati di bilancio, e, nel 2012, all'emanazione della Bozza di Principio Contabile per gli Enp n. 2, "L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit" relativo alla contabilizzazione delle erogazioni liberali.

La prassi oggi in uso, pur non avendo riconoscimento normativo, ha assunto ampia diffusione nel settore, soprattutto con riferimento alle realtà di grande dimensione⁶.

⁶ Si veda: FNC, Rendicontazione e controllo degli Enti Non Profit beneficiari del 5 per mille, disponibile su: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/960>.

In questa prospettiva, stando all'ampio utilizzo soprattutto nel campo dei grandi Enp dei citati documenti, sarebbe appropriato richiamare l'adozione di norme *ad hoc* in materia di bilancio, adattate e adeguate alla realtà dell'eterogeneo panorama degli Enp.

Tale previsione attuativa potrebbe già delegare un apposito tavolo tecnico alla predisposizione delle norme. Si rammenta, come precedente, che il decreto ministeriale emanato in attuazione dell'art.13, comma 2 del dlgs155/2006, istitutivo della qualifica di impresa sociale ha già previsto che in sede di riconoscimento l'impresa sociale debba inviare al Ministero il Bilancio costituito da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e nota integrativa "secondo gli schemi che l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale predispone e rende pubblici entro 90 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del presente decreto".

Ad oggi il decreto attuativo della legge delega potrebbe nominare un apposito tavolo rappresentativo dei principali soggetti interessati, operanti sotto l'egida del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, come avviene, per esempio, per la predisposizione dei Principi di revisione delle società.

Gli schemi di bilancio dovrebbero avere una composizione modulare, distinguendo gli Enp di non piccole dimensioni, rispetto agli Enp di piccole dimensioni. I primi potrebbero predisporre i propri rendiconti sulla base dei sistemi di rilevazione per competenza economica, propria del mondo profit, anche se opportunamente rivisti e adattati al contesto; i secondi potrebbero predisporre i propri rendiconti in base a un sistema di rilevazione delle movimentazioni di cassa, più semplice e funzionale alla gestione della liquidità.

Per poter fornire un'idea della documentazione di base e riferimento, il Consiglio nazionale ha sistemizzato e aggiornato il materiale "base" di *best practice* prodotto negli anni dalla prassi contabile e gli enti istituzionali dedicati anche all'informativa degli enti non lucrativi, al fine di fornire –in attesa delle evoluzioni future- un profilo delle prassi più recenti nel settore (Allegato 2).

A tale fine, i documenti di riferimento per la predisposizione del presente manuale sono:

- Principio n. 1, Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit, predisposto da Agenzia per il Terzo Settore, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ed Organismo Italiano di Contabilità nel 2011⁷;
- Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit, predisposto dall'Agenzia per le Onlus con l'Atto di indirizzo nel 2009, articolate e riprese dalla Raccomandazione n.1 Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit, del CNDC.

⁷ Si veda: Agenzia per il Terzo settore/CNDCEC/OIC (2011), Principio n. 1, Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit <http://www.cndcec.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=93631d52-c647-4e05-86ce-380913c43a92>.

I testi sopra menzionati, quindi, sono stati:

- combinati in modo ragionato per evitare sovrapposizioni;
- in parte aggiornati e rivisti alla luce delle modifiche di cui al dlgs 139/2015 recante la “Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge.

In aggiunta, il testo inserito nell'allegato include l'indicazione contenuta nelle proposte del CNDCEC per porre il limite delle semplificazioni a 50.000 Euro.

Il presente documento non intende sostituire i precedenti richiamati documenti.

Dal punto di vista dello scrivente Consiglio, peraltro, possono essere elaborate e studiate ulteriori forme di sviluppo dell'attuale prassi, prevedendo semplificazioni e tipizzazioni. Per gli Enp con proventi/entrate annui inferiori a €50.000, per esempio, potrebbe essere data facoltà di riportare in forma semplificata solo alcune informazioni discorsive della nota integrativa sulla base della nuova normativa di riferimento, vincolando, tuttavia, l'indicazione di ulteriori informazioni nel momento in cui queste siano significative per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della posizione patrimoniale e finanziaria nonché dell'andamento economico dell'ente.

Potrebbe anche essere pensata un'ulteriore categoria di Enp di medie dimensioni (per esempio, non eccedenti €500.000 di proventi annui) con informazioni ridotte rispetto agli Enp di maggiori dimensioni. Questi ultimi, per esempio, potrebbero essere chiamati a predisporre un'informativa non finanziaria separata rispetto a quella finanziaria (si veda anche sezione successiva) e potrebbero avere richieste più significative anche sulla rendicontazione di natura finanziaria. A chi ha significativi proventi derivanti da donazioni e raccolte pubbliche potrebbe, per esempio, essere richiesto di rendere noti i dati sulla gestione delle raccolte più significative, così come sarebbe rilevante avere informazioni in merito ai progetti più rilevanti.

Ovviamente, tali previsioni devono essere riconsiderate sulla base di un'attenta analisi di trade-off tra oneri per ottenere le informazioni e benefici informativi, tenendo sempre in considerazione gli elementi della accountability e della trasparenza che non possono essere, in ogni caso, sacrificati per addivenire a un adeguato sviluppo del movimento.

In ultimo, si deve evidenziare che, sino ad oggi, fatta eccezione per le imprese sociali, i gruppi non profit non sono stati considerati a livello normativo. È, quindi, necessario effettuare appropriate considerazioni sul tema anche a livello giuscontabile⁸.

La “diversa” natura delle poste contabili

La legge delega specifica che debbano essere posti in evidenza valori tali da evidenziare il concreto perseguimento del fine istituzionale.

Si assume che tali valori abbiano di fatto una misurazione monetaria e che le misurazioni in oggetto debbano essere desumibili dal bilancio.

A tale scopo, si ricorda che la definizione degli schemi di bilancio acquisisce una valenza molto rilevante, poiché sarebbe opportuno che le misurazioni fossero desumibili in modo trasparente da documenti pubblici. Anche per tale motivo, i criteri di valutazione ed esposizione delle poste dovrebbe risultare in parte codificato.

Indicatori che possono evidenziare, a titolo meramente semplificativo, l'adeguato perseguimento dello scopo istituzionale, per esempio, possono essere:

- totale oneri istituzionali (uscite istituzionali) / totale oneri complessivi (uscite complessive);
- totali proventi istituzionali (entrate istituzionali) / totali proventi complessivi (entrate complessive);
- immobilizzazioni nette relative all'attività commerciali/totale attività;

Si deve preliminarmente ribadire che la previsione di indicatori di riferimento non può che partire da un'adeguata definizione concettuale e tecnica delle poste esaminate.

Occorre, peraltro, aggiungere che gli indicatori possono costituire di per sé un utile supporto di controllo di gestione; laddove questi fossero previsti, perciò, gli indicatori fornirebbero anche un utile strumento di controllo interno agli Enp, per comprendere in modo autonomo (autovalutazione) le modalità con cui stanno perseguendo la propria attività.

⁸ Si veda: CNDC, Raccomandazione n.9, Il Bilancio di gruppo.

RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA

Testo di riferimento della legge delega

Art. 4. Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore

[...]

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera *b*), si provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore mediante la redazione di un codice per la raccolta e il coordinamento delle relative disposizioni, con l'indicazione espressa delle norme abrogate a seguito della loro entrata in vigore, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

[...]

o) valorizzare il ruolo degli enti nella fase di programmazione, a livello territoriale, relativa anche al sistema integrato di interventi e servizi socio-assistenziali nonché di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale, paesaggistico e ambientale e individuare criteri e modalità per l'affidamento agli enti dei servizi d'interesse generale, improntati al rispetto di standard di qualità e impatto sociale del servizio, obiettività, trasparenza e semplificazione e nel rispetto della disciplina europea e nazionale in materia di affidamento dei servizi di interesse generale, nonché criteri e modalità per la verifica dei risultati in termini di qualità e di efficacia delle prestazioni;

[...]

Art. 5. Attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera *b*), si provvede altresì al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di attività di volontariato, di promozione sociale e di mutuo soccorso, tenuto conto di quanto previsto dagli articoli 2, 4 e 9 e nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

[...]

g) superamento del sistema degli Osservatori nazionali per il volontariato e per l'associazionismo di promozione sociale, attraverso l'istituzione del Consiglio nazionale del Terzo settore, quale organismo di consultazione degli enti del Terzo settore a livello nazionale, la cui composizione valorizzi il ruolo delle reti associative di secondo livello di cui all'articolo 4, comma 1, lettera *p*). All'attuazione della disposizione di cui al periodo precedente si provvede nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente;

[...]

Art. 7. *Vigilanza, monitoraggio e controllo*

[...]

3. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito l'organismo di cui all'articolo 5, comma 1, lettera g), predispone linee guida in materia di bilancio sociale e di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore, anche in attuazione di quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera o). Per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato.

[...]

Art. 9. *Misure fiscali e di sostegno economico*

1. I decreti legislativi di cui all'articolo 1 disciplinano le misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e procedono anche al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e tenuto conto di quanto disposto ai sensi della legge 11 marzo 2014, n. 23, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente;

[...]

Art. 10. *Fondazione Italia sociale*

1. È istituita la Fondazione Italia sociale, di seguito denominata «Fondazione», con lo scopo di sostenere, mediante l'apporto di risorse finanziarie e di competenze gestionali, la realizzazione e lo sviluppo di interventi innovativi da parte di enti del Terzo settore, caratterizzati dalla produzione di beni e servizi con un elevato impatto sociale e occupazionale e rivolti, in particolare, ai territori e ai soggetti maggiormente svantaggiati. La Fondazione, nel rispetto del principio di prevalenza dell'impiego di risorse provenienti da soggetti privati, svolge una funzione sussidiaria e non sostitutiva dell'intervento pubblico ed è soggetta alle disposizioni del codice civile, delle leggi speciali e dello statuto, senza obbligo di conservazione del patrimonio o di remunerazione degli investitori.

[...]

5. L'organizzazione, il funzionamento e la gestione della Fondazione sono ispirati ai principi di efficacia, efficienza, trasparenza ed economicità. La Fondazione si dota, altresì, di strumenti e modalità di verifica dell'effettivo impatto sociale ed occupazionale conseguito.

Diversi articoli della legge delega rimandano a concetti e pratiche concernenti la rendicontazione non finanziaria. Nell'ambito generale del controllo e con riferimento specifico all'art. 1, co.1, lett. o), all'art. 7, co. 3, e all'art. 9, co.1, lett. a) – in sintesi, ad articoli relativi allo sviluppo di processi e strumenti di rendicontazione non finanziaria idonei al monitoraggio e alla valutazione dell'impatto sociale anche ai fini de "l'affidamento agli enti dei servizi d'interesse generale" e della "introduzione di un regime tributario di vantaggio" –, così come il sistema informativo-contabile svolge una funzione imprescindibile ai fini del monitoraggio e della verifica sull'utilizzo delle risorse pubbliche e private a disposizione degli Enp e della loro strumentalità rispetto al perseguimento dello scopo istituzionale dell'Enp, così la *disclosure* non finanziaria completa la prima con informazioni quantitative e qualitative per la descrizione di fenomeni non rappresentabili tramite i soli valori numerici o la sola prospettiva economico-finanziaria, la cui estensione nei documenti obbligatori di legge è sovente limitata ad un arco temporale necessariamente di breve periodo.

Nell'ambito delle già citate Raccomandazioni contabili, tra il 2004 e il 2007, il CNDCEC aveva già affrontato tali temi con la pubblicazione della Raccomandazione 3, "La nota integrativa e la relazione di missione", e della Raccomandazione 7, "Il bilancio sociale nelle Anp: principi generali e linee guida per la sua adozione"; aveva altresì contribuito con tutti i principali stakeholder di settore all'elaborazione del documento dell'Agenzia per le Onlus, "Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit", pubblicato nel febbraio 2010 (documento tra i più adottati attualmente per questo tipo di rendicontazione tra gli Enp di maggiori dimensioni).

Buona parte degli Enp di grandi e medie dimensioni già predispongono documenti di informativa non-finanziaria. Peraltro, nella rendicontazione finanziaria, molti degli Enp di grandi e medie dimensioni redigono documenti di rendicontazione seguendo linee guida elaborate dagli operatori di settore (ad esempio, da una recente già citata indagine della FNC è risultato che tra i primi 100 Enp beneficiari – per valore decrescente del contributo ricevuto – del 5x1000 nel 2013, il 62% ha pubblicato bilanci economico-finanziari e il 68% di tali bilanci sono stati redatti seguendo principi contabili predisposti da schemi sostanzialmente riconducibili a una comune matrice, quella delle Raccomandazioni del CNDCEC e dei PC OIC per gli Enp), fermo restando il rischio, già evidenziato nelle pagine precedenti, che l'assenza di precisi riferimenti normativi in materia contabile renda la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato della gestione economica non comprensibili ai lettori esterni del bilancio. Tale esigenza (la diffusione di un comune *framework* di rendicontazione) appare meno stringente con riguardo all'informativa non finanziaria, viste la varietà delle attività solidaristiche poste in essere dagli Enp e l'attuale natura volontaria di questa tipologia di *disclosure* (ad eccezione di alcuni specifici casi) nel contesto nazionale.

Peraltro, nella rendicontazione finanziaria, oltre a generare benefici già evidenziati nella specifica sezione di questo documento, l'adozione di principi di rendicontazione e schemi contabili costruiti specificamente per gli Enp facilita la comparabilità delle poste contabili e questo aspetto costituisce una delle principali connessioni tra le due tipologie di rendicontazione nonché una tra le maggiori opportunità di sviluppo di strumenti volti ad un aumento dell'efficacia della valutazione dell'impatto sociale (infelice locuzione di cui si dirà tra poco): la costruzione e la diffusione degli indici di efficienza gestionale (in particolare, dell'indice del peso delle attività istituzionali e dell'indice di efficienza della raccolta fondi) e, di conseguenza, la comparabilità di tali indici nell'ambito di ciascuna differente categoria, inquadrati coerentemente in un framework di rendicontazione non finanziaria, possono risultare cruciali nel consentire a tutti gli stakeholder di acquisire una maggiore conoscenza sia delle iniziative realizzate dagli Enp sia della loro efficacia nel perseguire i propri obiettivi statuari, favorendo la diffusione di un criterio meritocratico nella percezione dei contributi pubblici e nell'accesso alle agevolazioni tributarie.

In questa prospettiva quindi, risulta certamente ragionevole e vantaggioso lavorare affinché si raggiunga un punto d'incontro "tecnico", nell'ambito delle previsioni di cui all'art. 7, co. 3, inerenti alla predisposizione di "linee guida in materia di bilancio sociale e di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore" e ai lavori consultivi dell'Organismo del Consiglio nazionale del Terzo settore di cui all'art. 5, co. 1, lett. g).

Essendo il CNDCEC da molti anni stakeholder di riferimento di diverse organizzazioni nazionali e internazionali che operano nell'ambito dello sviluppo tecnico e politico della *disclosure non-financial* (tra i quali, il Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS), la Fédération des Experts-comptables Européens (FEE), Account for Sustainability (A4S) e l'International Integrated Reporting Council (IIRC)), il suo apporto al Consiglio nazionale del Terzo settore può risultare fondamentale, in particolare nella definizione di standard di rendicontazione non finanziaria e nello sviluppo di un *framework* per il Terzo settore o per ciascuna sua categoria. E' evidente quanto tale attività non possa che essere svolta da soggetti con un'esperienza consolidata: i processi e gli strumenti che saranno codificati non dovranno infatti risultare troppo onerosi per gli Enp e la loro struttura dovrà essere calibrata in modo che siano facilmente fruibili e che le informazioni possano essere rielaborate nell'ottica della complementarità tra i due tipi di rendicontazione (sembrano queste condizioni necessarie se obiettivi ultimi della riforma sono la crescita della coerenza e della trasparenza della *disclosure* e delle possibilità di controllo sulle attività degli Enp da parte di operatori e cittadini).

Infine, in quattro articoli della legge delega appare la locuzione "*misurazione dell'impatto sociale*". Tale locuzione può implicare misurazioni di impatti quantitativi e qualitativi nel breve, medio e lungo termine (dunque concetti estremamente generici); laddove manchino principi e criteri di rendicontazione comuni e tecnici, l'analisi su tale variabile non può che risultare discrezionale (un Enp potrebbe predisporre un rapporto di missione o un bilancio sociale ma nulla illustrare in merito all'impatto sociale generato dalle attività realizzate). Risultando elevati i rischi di soggettività e opinabilità in tale tipo di valutazione (da cui però potrà dipendere l'accesso a contributi pubblici e/o ad agevolazioni fiscali), anche qui occorrerà

un supporto altamente tecnico per definire, elaborare e stabilire principi e criteri di valutazione coerenti, uniformi e credibili. Esistono ad oggi, in particolare, prassi internazionali adottate nell'ambito degli enti pubblici e privati che non perseguono finalità di lucro (*mission driven entities*), aventi il fine di misurare il ritorno sociale degli investimenti effettuati, quali il Social Return on Investment (Sroi). È ovvio che tali indicatori, se impiegati con finalità premiali, necessitano di uno studio approfondito e di un periodo di applicazione simulata rigoroso per poter garantire obiettività nella modalità di costruzione ed efficacia nei risultati di misurazione.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Testo di riferimento della legge delega

Art. 3. (*Revisione del titolo II del libro primo del codice civile*)

1. Il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2, lettera a), è adottato nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

[...]

d) prevedere che alle associazioni e alle fondazioni che esercitano stabilmente e prevalentemente attività d'impresa si applichino le norme previste dai titoli V e VI del libro quinto del codice civile, in quanto compatibili, e in coerenza con quanto disposto all'articolo 9, comma 1, lettera e);

e) disciplinare il procedimento per ottenere la trasformazione diretta e la fusione tra associazioni e fondazioni, nel rispetto del principio generale della trasformabilità tra enti collettivi diversi introdotto dalla riforma del diritto societario di cui al decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Le operazioni di trasformazione e concentrazione e aziendale, una volta in parte dubbie nell'ambito del settore non profit (si veda Consiglio di Stato 21/23 ottobre 2014, n.5226 e 30 gennaio 2015, n.296), hanno trovato la loro legittimazione sia per diretto intervento del legislatore, il quale ha (in parte) disciplinato le operazioni di concentrazione e trasformazione eterogenee, sia da parte della giurisprudenza la quale ha definitivamente sancito la legittimità delle suddette operazioni.

Rimane ad oggi in parte lacunosa la disciplina, che nei fatti è oggetto della legge di riforma del Terzo settore.

Ambito di applicazione

Occorre da subito evidenziare che la Legge non fa cenno alle scissioni, così come emerge che la legge delega richiama nell'ambito della delega esplicitamente la disciplina del procedimento.

Ci si chiede dunque se sia la disciplina della scissione, sia previsioni di carattere non strettamente procedurale, possano costituire un eccesso di delega ovvero vadano ricondotte alla più ampia previsione contenuta nell'art. 1 comma 2 in cui si parla di "revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile" e, per gli enti esercenti in prevalenza l'attività di impresa, la lettera d) dell'art. 3 "prevedere che alle associazioni ed alle fondazioni che esercitano stabilmente attività di

impresa si applichino le norme previste dai titoli V e VI del libro quinto del codice civile, in quanto compatibili” essendo le operazioni di trasformazione, fusione e scissione regolate, appunto, nel titolo V del citato libro.

Ciò detto, propendendo per l'ipotesi che la delega possa abbracciare anche tematiche non specificamente richiamate, per quanto riconducibili ai menzionati principi e tematiche di carattere più generale, si osserva quanto segue.

Procedimenti

Circa il procedimento si pongono ad oggi, e dovranno essere superate dalla nuova normativa, alcune questioni:

- le maggioranze. È opportuno che la legge disciplini le maggioranze che consentono l'adozione delle citate operazioni; per un verso è necessario che tali maggioranze siano particolarmente qualificate, d'altra parte è anche necessario, tenuto conto delle dinamiche di (scarsa) partecipazione alle fasi organizzative ed amministrative di questi enti, che le maggioranze qualificate vengano richieste al fine di determinare il quorum deliberativo e non anche, almeno nelle convocazioni successive alla prima, come quorum costitutivo.

Sarebbe opportuno distinguere, nell'ambito delle operazioni di concentrazione omogenea (fusione, scissione con beneficiaria preesistente, ecc.) tra quelle operazioni che salvaguardano la continuità dello scopo ideale (dove la concentrazione è tra entità che operano nello stesso settore) e quelle che, invece, creano una sostanziale discontinuità, richiedendo per queste ultime un regime più rigoroso di accertamento della volontà sociale;

- la pubblicità. Le operazioni straordinarie, tutte, necessitano, per la loro stessa natura di un particolare regime di pubblicità, che sia rivolto sia ai soci, sia ai terzi. La disciplina della pubblicità delle operazioni, che dovrà sostanzialmente ripercorrere l'iter già previsto per le società commerciali, è connesso agli strumenti pubblicitari che verranno individuati nella legiferazione di altre sezioni della Riforma.

Operazioni

Le operazioni concretamente da disciplinare sono: trasformazioni; fusioni; e, scissioni.

Ciascuna di queste operazioni può costituire un'operazione omogenea o disomogenea, in base alla circostanza che il soggetto risultante continui o meno ad appartenere al novero della categoria degli Enp.

Tuttavia, circostanza non secondaria, bisognerà porre attenzione a quelle operazioni che, pur rappresentandosi come omogenee (ente originario ed ente risultante Enp) abbiano come effetto una sostanziale variazione delle finalità istituzionali.

Trasformazioni:

- trasformazione omogenea (nell'ambito delle entità del libro I). Tra associazioni o tra fondazioni; non si ravvedono problematiche, salvo quanto detto prima sull'identità di scopo.

In particolare trasformazione da associazione in fondazione, la quale dovrebbe essere consentita sia per quanto riguarda la trasformazione in fondazione c.d. partecipativa, sia in fondazione pura, naturalmente in presenza di quei requisiti patrimoniali che vengono assunti come minimi per la esistenza di una fondazione.

Trasformazione tra fondazione ad associazione. Questo tipo di trasformazione dovrebbe essere pacifica nel caso in cui a trasformarsi sia una fondazione partecipativa. Qualche dubbio pone la trasformazione di fondazione non partecipativa, potendosi trovare in contrasto con la volontà del fondatore;

- trasformazione eterogenea. In parte già disciplinata nel libro V, devono essere disciplinate le fasi procedurali.

Fusioni:

- fusione nell'ambito di enti di cui al libro I. Non sembrano esservi motivi ostativi ad una fusione tra enti dotati di medesima forma giuridica (per es., fusione tra due associazioni o tra due fondazioni), i quali potrebbero operare una fusione sia per unione che per incorporazione, mentre potrebbero porsi problematiche in un'astratta fusione tra associazioni e fondazioni.

Giuridicamente impossibile appare la fusione per unione (dovrà prevalere una delle due forme giuridiche, che sarà quella risultante). Appare, dunque, percorribile la sola fusione per incorporazione, ove prevarrà una forma giuridica.

Così, in una ipotesi di fusione tra una fondazione ed una associazione, in cui l'ente risultante sia una associazione, si rimanda necessariamente a quanto detto nel caso di trasformazione per le fondazioni (partecipative o non partecipative).

Nulla quaestio nel caso in cui risultante sia una fondazione.

Scissione:

- non presentano di per sé particolari problematiche, in caso di scissione totale o parziale i cui soggetti beneficiari abbiano la stessa natura dell'entità scissa. Potrebbero invece porsi delle tematiche analoghe a quelle sopra illustrate nel caso in cui l'ente beneficiario abbia natura diversa dall'ente scisso. In tali casi, ci si trova inevitabilmente innanzi a problematiche analoghe a quelle sopra rappresentate nel caso di scissione – trasformazione (ente beneficiario di forma diversa dallo scisso) o nel caso di scissione in beneficiaria preesistente con caratteristiche disomogenee rispetto all'entità scissa.

FISCALITÀ

Testo di riferimento della legge delega

Art. 9. (*Misure fiscali e di sostegno economico*)

1. I decreti legislativi di cui all'articolo 1 disciplinano le misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e procedono anche al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e tenuto conto di quanto disposto ai sensi della legge 11 marzo 2014, n. 23, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente;

b) razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità dal reddito complessivo e di detraibilità dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali, in denaro e in natura, disposte in favore degli enti di cui all'articolo 1, al fine di promuovere, anche attraverso iniziative di raccolta di fondi, i comportamenti donativi delle persone e degli enti;

c) completamento della riforma strutturale dell'istituto della destinazione del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti in favore degli enti di cui all'articolo 1, razionalizzazione e revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio nonché semplificazione e accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi spettanti agli enti;

d) introduzione, per i soggetti beneficiari di cui alla lettera c), di obblighi di pubblicità delle risorse ad essi destinate, individuando un sistema improntato alla massima trasparenza, con la previsione delle conseguenze sanzionatorie per il mancato rispetto dei predetti obblighi di pubblicità, fermo restando quanto previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera g);

e) razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati in favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 1, in relazione a parametri oggettivi da individuare con i decreti legislativi di cui al medesimo articolo 1;

f) previsione, per le imprese sociali:

1) della possibilità di accedere a forme di raccolta di capitali di rischio tramite portali telematici, in analogia a quanto previsto per le start-up innovative;

2) di misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale;

g) istituzione, presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di un fondo destinato a sostenere lo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b), attraverso il finanziamento di iniziative e progetti promossi da organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale e fondazioni comprese tra gli enti del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 1, disciplinandone altresì le modalità di funzionamento e di utilizzo delle risorse, anche attraverso forme di consultazione del Consiglio nazionale del Terzo settore. Il fondo di cui alla presente lettera è articolato, solo per l'anno 2016, in due sezioni: la prima di carattere rotativo, con una dotazione di 10 milioni di euro; la seconda di carattere non rotativo, con una dotazione di 7,3 milioni di euro;

h) introduzione di meccanismi volti alla diffusione dei titoli di solidarietà e di altre forme di finanza sociale finalizzate a obiettivi di solidarietà sociale;

i) promozione dell'assegnazione in favore degli enti di cui all'articolo 1, anche in associazione tra loro, degli immobili pubblici inutilizzati, nonché, tenuto conto della disciplina in materia, dei beni immobili e mobili confiscati alla criminalità organizzata, secondo criteri di semplificazione e di economicità, anche al fine di valorizzare in modo adeguato i beni culturali e ambientali;

l) previsione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti di cui alla presente legge;

m) revisione della disciplina riguardante le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in particolare prevedendo una migliore definizione delle attività istituzionali e di quelle connesse, fermo restando il vincolo di non prevalenza delle attività connesse e il divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e fatte salve le condizioni di maggior favore relative alle organizzazioni di volontariato, alle cooperative sociali e alle organizzazioni non governative.

2. Le misure agevolative previste dal presente articolo tengono conto delle risorse del Fondo rotativo di cui all'articolo 1, comma 354, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, già destinate alle imprese sociali di cui all'articolo 6 della presente legge secondo quanto previsto dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 3 luglio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 224 del 26 settembre 2015.

Nell'ambito del tema "analisi per l'intervento sulle attuali problematiche fiscali" si è posta l'attenzione:

- 1- sul particolare argomento relativo alle modalità operative di riconoscimento della qualifica fiscale di Onlus da parte delle Direzioni Regionali delle Entrate;
- 2- sull'eterogeneità del mondo del "no profit", regolamento dal punto di vista normativo da norme spesso eterogenee e la difficoltà quindi nell'applicabilità anche dell'attuale normativa fiscale alle singole fattispecie;
- 3- Ulteriori proposte.

Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

Cercando di identificare le situazioni in cui siano configurabili delle attività connesse e/o accessorie così come previste dal dlgs 460/97, si ricorda che:

- presupposto fondamentale per il riconoscimento dello status di Onlus ad un ente è che lo stesso persegua esclusivamente finalità di solidarietà sociale, come prescritto dalla lettera b) del primo comma dell'articolo 10 del dlgs 460/97;
- in base al principio di esclusività, desumibile dal combinato disposto delle lettere a, b, c, del primo comma del citato articolo 10, il requisito del perseguimento della solidarietà sociale deve risultare soddisfatto con riferimento a tutte le attività svolte dall'ente.⁽⁹⁾

Alla luce di quanto sopra espresso, ne può conseguire che la mancanza del perseguimento di solidarietà sociale, anche per una sola delle attività istituzionali espletate, comporti la mancanza del requisito necessario per la qualifica di Onlus.

È opportuno comprendere e definire cosa debba intendersi per attività atte a perseguire di finalità di solidarietà sociale.

⁹ 1. Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;
- 2) assistenza sanitaria;
- 3) beneficenza;
- 4) istruzione;
- 5) formazione;
- 6) sport dilettantistico;
- 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;
- 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;
- 9) promozione della cultura e dell'arte;
- 10) tutela dei diritti civili;
- 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;

b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "Onlus".

Per rispondere a tale quesito viene in soccorso l'articolo 10 sopra citato nonché la circolare 168/2008: tali documenti specificano che le attività atte a perseguire finalità di solidarietà sociale siano suddivise in due tipologie:

- quelle a solidarietà condizionata (assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili) ovvero quelle attività per le quali il perseguimento di tali finalità risulta verificato solo nel caso in cui i destinatari siano soggetti che versano in situazioni di svantaggio fisico, psichico, economico, sociale o familiare;
- quelle a solidarietà immanente (assistenza sociale e socio sanitaria, beneficenza, tutela, promozione e valorizzazione della natura e dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte finanziata dall'amministrazione centrale dello stato e ricerca di particolare interesse sociale) ovvero quelle attività per le quali il perseguimento di tali finalità è considerato insito nello svolgimento delle attività stesse.

Concentrando l'attenzione sul concetto di solidarietà immanente, si fa presente che la dottrina ritiene che il fine solidaristico sia immanente in ragione della particolare natura delle attività poste in essere in quanto per alcune la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa (es. assistenza sociale e beneficenza) , mentre altre sono da considerarsi naturalmente produttive di benefici effettivi per la collettività diffusa (es. tutela e valorizzazione del patrimonio artistico e della natura)⁽¹⁰⁾.

Il c.d. "svantaggio"

In relazione alla nozione di svantaggio, che caratterizza la solidarietà condizionata ed immanente, si pone subito una prima riflessione:

- Il concetto di svantaggio come definito dal dlgs 460/97, articolo 10, comma 2, lettera a), e come a suo tempo illustrato nella circolare 168/98 è un concetto "in divenire", in continuo cambiamento. In questo senso, di recente, anche la Cassazione ha definito alcuni elementi interpretativi in materia di soggetto svantaggiato nell'ambito del settore formativo ⁽¹¹⁾ ed in particolare è stato precisato che:
 - o *Lo "svantaggio" deve consistere nella obbiettiva condizione deteriore dei soggetti cui è rivolta l'attività formativa. In particolare l'attività formativa deve essere effettiva e non solo potenziale, o in via di definizione, al fine di evitare l'estensione immotivata dell'agevolazione prevista dalla norma."*

Di qui, ma come in molti altri campi del settore Onlus, va posto l'interrogativo verso quale direzione si andrà in tema di "soggetto svantaggiato", considerato che la prassi dell'Agenzia delle Entrate e anche la giurisprudenza tendono a

¹⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare 168/1998.

¹¹ Cassazione sentenza n.7311 del 28 marzo 2014.

considerare lo svantaggiato in tenore letterale e secondo il numero chiuso citato dalla legge. Appare invero opportuno che possa esservi un'interpretazione estensiva al fine di non precludere *a priori*, attività di possibile solidarietà sociale meritevole di tutela. (Ad esempio: i lavoratori oggettivamente cassa integrati, in mobilità, i giovani disoccupati, possibili svantaggiati?)

Le c.d. "attività accessorie"

Oltre alle attività principali, e istituzionali l'ente, ai fini della qualifica di Onlus, ha il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) primo comma, articolo 10 dlgs 460/97 ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse.

Occorre, poi, riflettere su cosa debba intendersi per attività connesse ⁽¹²⁾

Il comma 5 dell'articolo 10 citato in nota, distingue come uniche attività esercitabili dalle Onlus le seguenti categorie:

- attività connesse;
- attività accessorie.

Orbene, tale dato normativo viene interpretato dalle direzioni regionali delle entrate secondo una modalità sovente restrittiva, in quanto viene previsto che come condizione necessaria affinché un'attività possa essere "connessa analoga" a quella istituzionale è che:

- oltre ad essere prevista statutariamente,
- debba trattarsi sostanzialmente della stessa attività istituzionale rivolta a soggetti non svantaggiati.

Infatti le attività connesse analoghe rappresentano un ampliamento di quelle istituzionali e si differenziano da queste ultime per il solo fatto di potersi indirizzare a beneficio di chiunque invece che a beneficio esclusivo di soggetti che versano nelle condizioni di svantaggio.

Le attività accessorie, che secondo il testo di legge citato, sono "accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali in quanto integrative delle stesse" sono invece sovente interpretate come:

- strumentali a quelle istituzionali e finalizzate al reperimento di risorse finanziarie;

¹² L'articolo 10, comma 1, lettera c), del dlgs 4 dicembre 1997 n. 460, comma 5 prevede che "Si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 6), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse. L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione".

-
- senza che esse costituiscano un' autonoma attività rispetto a quelle statutarie ed in stretto collegamento con queste ultime.

Alla luce di quanto sopra, e con particolare attenzione alle tipologie di attività connesse ed accessorie che molti enti prevedono in fase di elaborazione dei propri statuti, ne discende, nella prassi operativa che laddove siano previste, come connesse ed accessorie, attività quali ad esempio:

- organizzazione di mostre convegni, rappresentazioni culturali ed espressiva;
- amministrazione e gestione dei beni di cui l'ente sia proprietario, a ciò potendo compiere tutte le operazioni mobiliari, immobiliari e finanziarie;
- stipula di ogni opportuno atto o contratto, anche per il finanziamento delle operazioni deliberate, tra cui convenzioni di qualsiasi genere anche trascrivibili nei pubblici registri, con enti pubblici e privati che siano considerate opportune e utili per il raggiungimento degli scopi della Fondazione.

Queste vengano sempre più censurate dalle Direzioni Regionali delle entrate sia in sede di riconoscimento della qualifica di Onlus o a posteriori in sede di verifica sullo svolgimento dell'attività effettiva.

Il ragionamento che viene mosso a riguardo delle attività accessorie e che viene riportato di seguito presenta le seguenti criticità.

Infatti quando il comma 5 dell'articolo 10 citato richiama le "attività accessorie alle istituzionali in quanto integrative delle stesse" risulta limitativo e ormai anche fuori dal contesto sociale ed economico in cui le Onlus operano, restringere il campo di azione delle attività accessorie alle "[...] vendita di dépliant nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie ed altri oggetti di modico valore in occasione delle campagne di sensibilizzazione" così come prevede, dal lontano 1998, la circolare 168.

È noto, nella prassi operativa degli Enp, che il principio di auto sostenibilità dell'attività istituzionale unitamente al principio di continuità, inteso come capacità dell'ente non lucrativo di per-durare nel tempo e realizzare i propri obiettivi statuari (pacificamente applicabile anche agli enti non profit in quanto azienda), richieda sempre più che gli Enp pongano in essere a sostegno delle proprie attività istituzionali delle attività collaterali di aiuto, supporto in sostanza complementari alle prime.

Si concorda che queste attività accessorie debbano avere un collegamento funzionale e subordinato con le istituzionali, altrimenti si snaturerebbe lo statuto dell'ente, ma, non è concepibile delimitare le stesse a mere attività del tutto ininfluenti o residuali. Se così fosse, verrebbe meno, il concetto di "...integrative delle stesse" e quindi di fatto non valorizzando la funzione di strumento di reperimento delle risorse finanziarie per il finanziamento dell'ente.

Si ritiene pertanto opportuna una riflessione sul tema sotto questi aspetti:

-
- Il concetto di accessorietà delle attività, in funzione di come viene attualmente interpretato dagli organi verificatori;
 - Il prendere coscienza che l'accessorietà delle attività di un ente rispetto alle attività istituzionali non è un concetto statico, ma dinamico che si lega al contesto sociale di riferimento e alla specifica tipologia di ente che richiede la qualifica di Onlus;
 - Il prendere atto ad esempio che la gestione e valorizzazione (ovviamente in funzione subordinata e funzionale) del patrimonio immobiliare di una Onlus mediante l'attività locativa non va contro il dettato normativo e nemmeno altera la natura solidaristica dell'ente il quale, utilizzerà gli introiti dei canoni di locazione per supportare e sostenere lo svolgimento della propria attività istituzionale.
 - Il prendere atto che le attività istituzionali delle Onlus sono divenute nel tempo sempre più elaborate e complesse e la necessità di reperire forme di finanziamento e sostenimento da interlocutori che non siano lo Stato o altri soggetti istituzionali (mediante i Contributi pubblici o simili) va letta come un fenomeno positivo di presa di coscienza e responsabilizzazione da parte dell'ente non profit, anche Onlus. Tuttavia, se permane una lettura restrittiva di "attività accessoria" si rischia di vanificare tale modalità.
 - La necessità che la riforma del Terzo settore intervenga in maniera chiara sul concetto di attività connesse e attività accessorie così come previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera c) della delega al Governo per la riforma del terzo settore.

Coordinamento ed applicazione di norme spesso discordanti

In relazione allo sviluppo della tematica legata all' "analisi per l'intervento sulle attuali problematiche fiscali" la seconda riflessione prende spunto dall'eterogeneità della disciplina del mondo "non profit".

Dal punto di vista degli obblighi fiscali, l'attuale impostazione è fortemente influenzata dalle particolari tipologie di "enti" (Onlus, Associazioni di Promozione Sociale, Associazioni di Volontariato, Associazioni Sportive Dilettantistiche, Enti Associativi, ecc.), dove l'attenzione viene posta sulla commercialità o meno delle attività svolte dall'Ente, che comunque non deve rivestire i caratteri di esclusività e della prevalenza rispetto alle attività di natura istituzionale.

Solo la chiarezza delle regole fiscali e delle modalità di applicarle consente agli Enti ed ai relativi organi di gestione di poter definire una pianificazione di medio lungo termine delle proprie attività, la valutazione di programmi a medio e breve termine ed anche l'operatività quotidiana.

Si ritiene comunque che l'attuale impostazione fiscale risulta di difficile applicazione in quanto non vi è *in primis* una definizione uniforme o una normazione delle possibili aree di intervento di questi enti (attività istituzionale, attività

accessoria, attività di raccolta fondi, attività patrimoniale, attività di investimento e così via) ed di conseguenza di quali dovrebbero essere gli obblighi contabili da rispettare nel perseguire lo scopo.

Si ritiene che la definizione di regole contabili chiare ed uniformi per i diversi Enti, tenendo conto comunque delle tipicità di ciascuno e quindi di principi di contabilità e di redazione del rendiconto o bilancio consuntivo, dovrebbe essere il presupposto di base dell'agire del legislatore.

Il legislatore fiscale nel rapporto con il mondo "non profit", relativamente al reddito degli Enc, è stato definito secondo quanto prescritto dall'art. 143 del TUIR come somma dei:

1. redditi fondiari (fabbricati e terreni);
2. redditi di capitale (rendite finanziarie e partecipazioni, ecc.);
3. redditi d'impresa (produzione di beni e servizi, commercio, intermediazione, ecc.);
4. redditi diversi (categoria residuale dove vengono ricomprese le plusvalenze, le vincite, gli obblighi di fare, non fare e permettere, ecc.),

escludendo invece dallo stesso:

- a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche, purché le stesse siano rivolte ad una massa indistinta di soggetti, siano occasioni e vengano svolte in concomitanza di celebrazioni o campagne di sensibilizzazione;
- b) le attività che non rientrando nell'ambito d'impresa, sono rese in conformità ai fini istituzionali dell'ente e per le quali non esiste una specifica organizzazione ed i corrispettivi non eccedono i costi di diretta imputazione (art. 143 co. 1 del TUIR);
- c) per gli enti di tipo associativo, le somme versate dai soci o associati a titolo di quote o contributi associati.

Nel *focus* della determinazione del reddito d'impresa, si consideri poi che vi sono diverse modalità di determinazione del reddito stesso in relazione al regime scelto:

- a) regime ordinario: il reddito viene determinato partendo dal risultato di bilancio, apportando le variazioni in aumento ed in diminuzione previste dalla normativa tributaria.;
- b) regime forfetario: i ricavi conseguenti nell'attività commerciale sono tassati applicando il coefficiente di redditività, a cui vengono sommate le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i proventi finanziari (dividendi ed interessi) ed i proventi immobiliari
- c) regime speciale di esonero dalla tenuta della contabilità (L. n. 398 del 11.12.1991): per le associazioni sportive e società di capitali sportive dilettantistiche, per le Pro Loco e le Associazioni senza fine di lucro (L. n. 66/92), per

le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro (L. 350/2013), il reddito imponibile è pari al 3% dei proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali oltre alle plusvalenze patrimoniali.

Proprio su tale aspetto si consideri che il risultato dell'esercizio degli Enc deriva dalla redditività delle diverse aree e quindi comprende ricavi/proventi e costi/oneri di natura sia istituzionale che commerciale, con necessità di sterilizzare gli effetti di quelli istituzionali. Tale ragionamento non può quindi prescindere da una contabilizzazione ed un'opportuna rappresentazione in bilancio di questi componenti (si vedano sezioni su rendicontazione finanziaria e su rendicontazione non finanziaria).

È opportuno riflettere, sulla base di quanto già detto in precedenza, sulla relazione tra bilancio "economico" e determinazione dell'imponibile. Ai fini di ottimizzazione delle risorse, potrebbe essere adeguato prevedere un sistema di rendicontazione, capace di evidenziare anche l'imponibile fiscale.

Sarebbe, a questo fine, necessario adottare per i diversi enti una logica uniforme di redazione dei rendiconti e dei bilanci anche per un approccio condiviso nella determinazione del reddito imponibile.

Accade, per esempio, che per l'iscrizione al Registro Regionale degli Enti di Volontariato o delle Associazioni di Promozione sociale venga richiesta la presentazione dei bilanci secondo il metodo finanziario suddiviso per entrate ed uscite.

Si consideri, ancora, il caso di una società sportiva dilettantistica, chiamata a redigere il bilancio secondo il dettato civilistico e quindi in base ad una competenza economica ma che fiscalmente aderisce al regime previsto dalla L. n. 398 del 11.12.1991 che prende a riferimento i proventi dell'attività commerciale rilevati in base ai documenti d'incasso. Per tali enti vi è quindi la necessità di una gestione extra-contabile per i soli fini del calcolo fiscale.

Nell'ambito poi del mondo associativo, regole diverse sono stabilite poi per particolari enti, quali:

- 1) enti politici;
- 2) enti sindacali e di categoria;
- 3) enti religiosi;
- 4) enti assistenziali;
- 5) enti culturali;
- 6) enti sportivi e dilettantistici;
- 7) enti di promozione sociale;

8) enti di formazione extra-scolastica;

a condizione che gli atti costitutivi o gli statuti, redatti mediante la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, contengano clausole dirette a:

- a) non distribuire utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione salvo i casi imposti dalla legge
- b) trasferire il patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) garantire l'effettività del rapporto associativo, escludendo espressamente che possano essere poste limitazioni temporali alla partecipazione dei soci alla vita associativa, e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto nelle riunioni assembleari;
- d) redigere un rendiconto economico e finanziario annuale.

Per queste associazioni la regola fiscale per cui le somme, contributi e quote supplementari, pagate dai soci o associati per attività commerciali svolte dall'ente nei loro confronti concorrono a formare il reddito complessivo dell'ente, non si applica se le prestazioni di servizi o le cessioni di beni sono effettuate:

- in diretta attuazione degli scopi istituzionali
- verso i soci o associati che partecipano pienamente a tutti i diritti ed obblighi sociali quali l'eleggibilità alle cariche sociali, diritto di voto, ecc.

A parere del CNDCEC, il focus normativo dovrebbe essere spostato dall'attività svolta (oggettivamente commerciale o meno) alla finalità non lucrativa dell'ente (art. 1 e art. 4 lett. e), riconoscendo poi differenti e crescenti livelli di merito di tutela in ragione delle finalità di solidarietà sociale e delle attività di interesse generale perseguite (art. 4 lett. c), oltre che dell'impatto sociale effettivamente realizzato (art. 9, lett. a).

In tutto ciò si innesca poi la questione legata alla perdita della qualifica di Enc e la conseguente perdita dei vantaggi fiscali e di semplificazione degli adempimenti previsti dall'art. 149 del TUIR e dall'art. 4 u.c. del DPR 633/72 (testo unico dell'IVA).

L'esercizio di una limitata attività commerciale, di solito finalizzata all'autofinanziamento, può essere consentito anche nell'ambito degli enti non lucrativi, purché non diventi prevalente. La verifica della prevalenza dell'esercizio dell'attività commerciale rispetto all'attività solidaristica deve essere compiuta con riferimento a ciascun periodo d'imposta e il verificarsi di tale presupposto comporta la perdita della qualifica di Enc a decorrere dall'inizio del medesimo periodo.

L'art. 149 del TUIR individua alcuni fattori da cui è possibile desumere la prevalenza dell'esercizio dell'attività commerciale rispetto a quella istituzionale, quali:

-
- la prevalenza dei beni destinatari dell'attività commerciale rispetto a quelli destinati all'attività prevista dallo statuto;
 - la prevalenza dei proventi o dei redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali rispetto agli incassi connessi con l'attività istituzionale (quali contributi, sovvenzioni e le quote associative);
 - la prevalenza delle spese inerenti all'esercizio di attività commerciali rispetto al totale delle spese dell'ente.

La perdita della qualifica di Enc comporta:

- il cambiamento delle regole di determinazione del reddito;
- l'assoggettamento ad IVA di tutte le operazioni attive che rientrano nel campo di applicazione di questo tributo;
- l'obbligo di abbandonare le semplificazioni contabili fino ad allora adottate e adottare un sistema contabile non difforme da quello previsto per l'imprenditore commerciale.

Il mondo del non profit risulta piuttosto complesso in quanto comprende enti e soggetti diversi tra loro. Si consideri poi che chi opera in questo settore agisce in spazi spesso abbandonati dal soggetto pubblico, assumendo quindi un ruolo di cruciale importanza nel tessuto sociale. L'agire di chi opera in questi contesti deve trovare un riconoscimento non solo sociale ma anche fiscale con norme di chiara interpretazione ed applicazione.

Per chi opera in questo ambito, ci si trova a cercare di classificare le attività svolte tra quelle istituzionali ed attività commerciali accessorie, avendo un diverso rilievo sotto il profilo fiscale ed un diverso impatto relativamente alla valutazione della prevalenza delle prime sulle seconde.

Per taluni enti in cui i proventi delle diverse attività servono per sostenere ed autofinanziarsi, il disconoscimento della qualifica di Enc ha spesso un effetto dirompente arrivando anche a comprometterne l'operatività.

La riqualificazione dell'attività e dei proventi in sede di accertamento con recupero a tassazione degli incassi e l'assoggettamento ad IVA può compromettere le già poche risorse finanziarie disponibili di un Enc, per non considerare poi il peso delle sanzioni e degli interessi che l'Amministrazione Finanziaria richiede. Cosa che diventa ancora più deleteria se si considera che l'effetto della riqualificazione si ha a partire dall'inizio dell'esercizio.

Ulteriori proposte

Al fine di garantire una semplificazione nell'ambito del Terzo Settore sotto il profilo fiscale si propongono di seguito una serie di interventi:

- stabilire dei criteri legislativi (e quindi non interpretativi) per definire "fiscalmente" cos'è attività istituzionale e attività commerciale. Introdurre dei criteri standard e non interpretabili per stabilire come determinare la quota degli oneri promiscui attribuibili alle diverse aree (commerciali e non commerciali);
- uniformare la disciplina in tema di rendicontazione civilistica senza lasciare spazio alle diverse disposizioni normative speciali e/o fiscali che spesso usano termini non consoni con il tipo di onere che richiedono (es. rendiconto economico-finanziario invece che bilancio o rendiconto annuale);
- estendere la disciplina dei compensi sportivi dilettantistici, rimborsi forfettari, indennità di trasferta previsti per gli enti sportivi dilettantistici anche agli altri tipi di associazioni non lucrative;
- intervenire sull'art. 149 Tuir prevedendo che lo svolgimento di attività corrispettiva a scopo di autofinanziamento dell'ente, dimostrando che i proventi conseguiti sono stati reimpiegati nelle attività sociali, non possa minacciare lo status di "ente non commerciale" del sodalizio, soprattutto tenendo conto che attualmente le erogazioni del pubblico verso tali enti si è ridotto ai minimi termini;
- garantire ai soggetti finanziatori regole per un trattamento fiscale sicuro delle sponsorizzazioni e delle altre forme di sostegno del non profit senza vedersi applicare sanzioni e/o riprese fiscali per presunta antieconomicità, inerenza, ecc. della spesa sostenuta ovvero mettendo nelle condizioni di dover provare "aumenti di fatturato" a seguito delle elargizioni effettuate;
- riscrivere l'art. 148 Tuir in modo più chiaro ed aggiornato (specialmente commi 1-2-3) identificando ineccepibilmente verso quali soggetti l'attività corrispettiva possa considerarsi de-commercializzata.
- intervenire sulla normativa in tema di raccolta fondi di cui all'art. 143 Tuir stabilendo chiaramente il numero di raccolte attuabili ed il valore dei beni/servizi ceduti senza per questo perdere il carattere della occasionalità;
- semplificare e normare specificatamente l'attività di somministrazione di alimenti e bevande da parte degli Enc, prevedendo regole chiare per creare in tale ambito una (anche se limitata) area di "non commercialità" per le attività rivolte agli associati qualora svolte nell'ambito delle attività associative;
- uniformare e semplificare il trattamento fiscale dei contributi pubblici (ritenuta 4%, Iva, sopravvenienza attiva??) poiché spesso neppure gli stessi enti locali sono in grado di comprendere come configurare tali erogazioni;
- uniformare la disciplina delle detrazioni/deduzioni in capo al soggetto erogante (privato/azienda) dei contributi liberali (attualmente dispersa in diversi provvedimenti e commi di legge distinti a seconda degli enti beneficiari);

-
- semplificazione delle procedure relative al 5x1000: iscrizione negli elenchi da parte dei sodalizi che presentino la prima domanda e fino a richiesta espressa di cancellazione da parte dell'ente; regolarità temporale dei pagamenti; possibilità di invio dei rendiconti tramite pec/mediante compilazione di software online;
 - chiarificazione delle modalità di determinazione della base imponibile II.DD. nel regime fiscale di cui alla L. 398/91 (proventi conseguiti = principio di cassa o di competenza?).
 - aggiornare la disciplina sulle attività commerciali marginali di cui al D.M. 25/05/95 previste per le organizzazioni di volontariato in base alle mutate condizioni del mercato e alle nuove tecniche di raccolta fondi.

Le considerazioni sopra esposte si muovono verso la direzione di garantire stabilità ed uniformità di comportamento non solo per il Terzo Settore ma soprattutto nei soggetti esterni, *in primis*, imprese, finanziatori degli Enc.

PROCEDURE DI CRISI E INSOLVENZA

Testo di riferimento della legge delega

Art. 3. (Revisione del titolo II del libro primo del codice civile)

1. Il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 2, lettera a), è adottato nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

[...]

d) prevedere che alle associazioni e alle fondazioni che esercitano stabilmente e prevalentemente attività d'impresa si applichino le norme previste dai titoli V e VI del libro quinto del codice civile, in quanto compatibili, e in coerenza con quanto disposto all'articolo 9, comma 1,

Il disegno di legge porta ad avere un ordinamento disciplinato del Terzo settore ed anche le responsabilità possono essere individuate meglio, differenziando anche tra enti che svolgono attività d'impresa e non.

Si suggerisce, perciò, se non adesso, in sede di definizione della norma, di tenere in considerazione anche il tema della fallibilità e non fallibilità di tali enti, così da creare una normativa esaustiva in tutti i suoi aspetti.

Con l'intenzione di fornire una sistematizzazione del fenomeno anche nell'ambito delle procedure di crisi e di insolvenza e in considerazione di quanto precedentemente sostenuto circa il possibile esercizio di attività commerciale, anche come attività accessoria, sarebbe opportuno che il principio della delega fosse riferito non solo al rinvio alle norme contenute nel codice civile (titoli V e VI), bensì anche, più genericamente, allo statuto dell'imprenditore commerciale.

Laddove l'attività commerciale non fosse marginale e connotata dalla mera accessorietà, gli enti in esame dovrebbero essere assoggettati alle procedure concorsuali tipiche (*rectius* alle procedure di insolvenza e di crisi), quali concordato preventivo (anche con continuità), fallimento e accordo di ristrutturazione), sempre laddove ricorrano i requisiti previsti dall'art.1 l.f.

Andrebbe, quindi, precisato che nei casi in cui l'attività solidaristica fosse prevalente, gli enti qui considerati potrebbero fruire delle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento di cui alla legge n. 3 del 27 gennaio 2012 e successive modificazioni ed integrazioni.

In ultimo, stante il rilevante impatto che le modifiche presumibilmente avranno in termini operativi, si ritiene necessario prevedere dettagliate norme transitorie ai fini della gestione dei profili tecnici e applicativi delle disposizioni. In questa ottica, considerato che i professionisti saranno fortemente interessati dai nuovi adempimenti previsti dalla normativa, si ritiene fondamentale prevedere che le norme di transizione siano inserite nella legge delega, facendo riferimento anche a una preliminare consultazione con gli Ordini professionali.

IMPRESA SOCIALE

Testo di riferimento della legge delega

ART.6 (*impresa Sociale*)

1. Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), si provvede al riordino e alla revisione della disciplina in materia di impresa sociale, tenuto conto di quanto previsto dagli articoli 2, 4 e 9 e nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) qualificazione dell'impresa sociale quale organizzazione privata che svolge attività d'impresa per le finalità di cui all'articolo 1, comma 1, destina i propri utili prioritariamente al conseguimento dell'oggetto sociale nei limiti di cui alla lettera d), adotta modalità di gestione responsabili e trasparenti, favorisce il più ampio coinvolgimento dei dipendenti, degli utenti e di tutti i soggetti interessati alle sue attività e quindi rientra nel complesso degli enti del Terzo settore;

b) individuazione dei settori in cui può essere svolta l'attività d'impresa di cui alla lettera a), nell'ambito delle attività di interesse generale di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b);

c) acquisizione di diritto della qualifica di impresa sociale da parte delle cooperative sociali e dei loro consorzi;

d) previsione di forme di remunerazione del capitale sociale che assicurino la prevalente destinazione degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale, da assoggettare a condizioni e comunque nei limiti massimi previsti per le cooperative a mutualità prevalente, e previsione del divieto di ripartire eventuali avanzi di gestione per gli enti per i quali tale possibilità è esclusa per legge, anche qualora assumano la qualifica di impresa sociale;

e) previsione per l'organizzazione che esercita l'impresa sociale dell'obbligo di redigere il bilancio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti del codice civile, in quanto compatibili;

f) previsione di specifici obblighi di trasparenza e di limiti in materia di remunerazione delle cariche sociali e di retribuzione dei titolari degli organismi dirigenti;

g) ridefinizione delle categorie di lavoratori svantaggiati tenendo conto delle nuove forme di esclusione sociale, anche con riferimento ai principi di pari opportunità e non discriminazione di cui alla vigente normativa nazionale e dell'Unione europea, prevedendo una graduazione dei benefici finalizzata a favorire le categorie maggiormente svantaggiate;

h) possibilità, nel rispetto delle disposizioni del decreto legislativo 8 aprile 2013, n. 39, per le imprese private e per le amministrazioni pubbliche di assumere cariche sociali negli organi di amministrazione delle imprese sociali, salvo il divieto di assumerne la direzione, la presidenza e il controllo;

-
- i) coordinamento della disciplina dell'impresa sociale con il regime delle attività d'impresa svolte dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

l) previsione della nomina, in base a principi di terzietà, fin dall'atto costitutivo, di uno o più sindaci allo scopo di monitorare e vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto da parte dell'impresa sociale, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Il CNDCEC ha espresso da subito grande interesse all'istituzione della qualifica di impresa sociale, quale potenziale volano per l'evoluzione dell'economia sociale.

In questa prospettiva ha predisposto anche materiale applicativo, al fine di poter mettere gli iscritti all'albo e gli operatori nelle condizioni di poter implementare tale strumento¹³. Tuttavia, è evidente che la mancanza tangibile di benefici connessi all'acquisizione della qualifica (con, al contrario, la creazione di oneri amministrativi e organizzativi) ha comportato una generalizzata scarsa adozione della suddetta qualifica.

Introduzione di una più chiara e definita previsione di esclusione dall'impresa sociale

Dal punto di vista dell'inquadramento giuridico, occorre evidenziare che l'esercizio dell'impresa sociale debba essere coerente inquadrato nel contesto del movimento degli Enp, al fine di evitare ambiguità applicative.

Come, correttamente, è stato quindi creato una connessione tra cooperativa sociale e impresa sociale, appare altrettanto evidente l'incoerenza con altre figure presenti nel Terzo settore, mentre al contrario, per evitare confusioni, commistioni e libertà interpretative sarebbe auspicabile che si prevedesse in maniera puntuale l'impossibilità, per tutti gli enti che acquisiscono la qualifica di Onlus oppure per quelli considerati Onlus "di diritto", di acquisire altresì la qualifica di impresa sociale (fatta salva la norma di favore prevista anche dalla legge delega per le coop sociali).

Chiarimento necessario sul concetto di attività economiche

Appare opportuno definire in maniera puntuale che cosa si intenda, quando si parla di enti associativi, per attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria, raccordando il tutto

¹³ Si vedano: CNDCEC (2009), Quaderno 1, Impresa sociale – Lineamenti tecnico-operativi, <http://www.cndcec.it/Portal/Documenti/Detail.aspx?id=fd0bb051-d4e4-468c-81aa-39a2a72270f0>; e, CNDCEC (2012), Quaderno 2 - Impresa sociale, <http://www.cndcec.it/Portal/Documenti/Detail.aspx?id=fd0bb051-d4e4-468c-81aa-39a2a72270f0>.

con la normativa civilistica al fine di evitare le attuali dicotomie foriere di numerosi contenziosi in materia a causa delle attuali lacune interpretative.

Ciò diventerebbe una premessa metodologica per regolamentare in maniera esaustiva che tutte le Onlus ivi incluse le Organizzazioni di Volontariato non possono svolgere attività economica organizzata in forma di impresa per loro natura, mentre un'impresa sociale, per definizione, esercita in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale (art. 1, comma 1 dlgs 155/2006).

Eventuale estensione dei settori di utilità sociali

In sede di predisposizione dei decreti attuativi risulta appropriato ragionare sui settori previsti per le imprese sociali con una necessaria valutazione rispetto all'inserimento, o ad una maggiore specificazione degli stessi; si pensi ad esempio all'assenza totale dello sport (sebbene in Parlamento vi sia in discussione una ridefinizione dello sport di cittadinanza) oppure potrebbe essere necessaria una migliore definizione delle attività culturali con specifico riferimento ad esempio per le imprese culturali.

Introduzione della leva fiscale quale fattore di premialità per le imprese sociali associative

Dall'analisi delle cause del mancato sviluppo dell'impresa sociale fino ad oggi si ritiene che una delle principali motivazioni sia certamente l'assenza di vantaggi fiscali per gli enti che decidono di rispettare i numerosi adempimenti e vincoli previsti dal dlgs 155/2006 senza avere però in cambio tangibili sgravi fiscali.

Pertanto si ritiene indifferibile prevedere, esclusivamente per gli enti associativi che decidono di qualificarsi come impresa sociale, un unico regime fiscale di premialità (ad esempio potrebbe essere un buon compromesso quello della previsione di una sostanziale decommercializzazione delle entrate così come già avviene per i proventi derivanti dalle attività istituzionali e da quelle connesse per le Onlus).

Tale previsione avrebbe anche il pregio di superare l'attuale ambiguità interpretativa relativa all'art. 17 del dlgs 155/2006 in materia di "norme di coordinamento"; infatti appare evidente l'eccessiva indeterminazione di cui al primo comma dello stesso articolo in tema di principio di "maggior favore" per i soggetti di cui al dlgs 460/97.

Previsione di sgravi contributivi e di corsia preferenziale nei rapporti con la Pubblica amministrazione

Altro volano per il decollo della qualifica di impresa sociale potrebbe essere quello di individuare ulteriori premialità consentendo la possibilità di godere di agevolazioni contributive per i rapporti di lavoro in tutte le imprese sociali siano essi Enti del Titolo I che del Titolo V del codice civile.

Inoltre, potrebbe immaginarsi un percorso preferenziale sia nell'accesso ai diversi strumenti di finanziamento dei beni e servizi offerti che alla partecipazione a bandi, gare e appalti emessi dalla Pubblica Amministrazione, come ad oggi effettuato solo in modo saltuario a livello di normativa locale.

Riarmonizzare adempimenti a carico delle imprese sociali associative

Si ritiene che anche gli adempimenti costitutivi rappresentino un freno allo sviluppo dell'impresa sociale e quindi l'occasione della legge delega possa consentire la revisione di taluni vincoli eccessivi previsti attualmente dal dlgs 155/06: si pensi tra gli altri all'obbligo del patrimonio minimo di € 20.000 per gli enti che vogliono godere della autonomia patrimoniale all'interno della qualifica di impresa sociale. Da un mero raffronto con le srl ordinarie (per le quali è previsto un capitale sociale minimo di € 10.000) appare evidente la sproporzione penalizzante per le imprese sociali associative.

ALLEGATO 1 – IL CONTROLLO INDIPENDENTE NEGLI ENTI NON PROFIT E IL CONTROLLO PROFESSIONALE DEL DOTTORE COMMERCIALISTA E DELL'ESPERTO CONTABILE

1. Introduzione

1.1 Ambito di applicazione e premessa metodologica

Il presente lavoro – che si inserisce nel quadro delle iniziative del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), finalizzate a migliorare l'accountability e la trasparenza degli Enti non profit (di seguito: Enp) – è stato redatto grazie al contributo della Commissione "Rendicontazione economico-finanziaria e gestione aziende non profit"¹⁴.

Si tratta di un documento che fornisce indicazioni che consentono un più efficace, trasparente e affidabile sviluppo delle azioni da eseguirsi da parte degli organi a vario titolo deputati al controllo negli Enp.

Il lavoro in oggetto è stato elaborato recependo e valorizzando prassi e procedure di controllo diffuse e consolidate che hanno trovato applicazione in Italia e all'estero e, in particolare, partendo dalle indicazioni già contenute nella Raccomandazione n. 5 emanata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, *I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit*. L'osservazione della prassi contabile e di revisione nazionale ed internazionale e dei principi di controllo e revisione generalmente accettati hanno concorso a definire il quadro scientifico di riferimento nonché a individuare le principali prassi operative.

Le indicazioni e le prassi contenute nel presente documento sono rivolte principalmente alle seguenti categorie di destinatari:

- a. soggetti incaricati del controllo, i quali possono ottenere indicazioni e sostegno all'adozione delle diverse forme di controllo e indicazioni per l'introduzione di prassi operative standardizzate, coerenti e affidabili;
- b. i componenti degli organi di governo e di amministrazione degli Enp che dispongono di indirizzi e soluzioni operative per la definizione del sistema di controlli interni e esterni all'ente;
- c. i soggetti a diverso titolo coinvolti nell'attività dell'Enp in quanto portatori di interessi;
- d. gli enti pubblici, finanziatori e donatori che possono richiedere agli Enp di dotarsi di strumenti di controllo adeguati alla loro attività ed alle loro dimensioni.

¹⁴ Considerata l'impostazione del documento, volto a individuare le tipologie e procedure di controllo nelle principali forme e qualifiche giuridiche delle organizzazioni che operano nel terzo settore, si è preferito utilizzare la dizione di "ente non profit" in luogo della canonica "azienda non profit", orientata maggiormente a investigare i profili aziendalistici delle predette organizzazioni.

Il documento esula dall'analisi dell'attività di monitoraggio e controllo di efficacia effettuata per verificare i risultati sociali e istituzionali della gestione dell'ente, anche se elementi e risultanze delle attività di controllo esposte nel documento possono essere utilizzate per esprimere valutazioni di efficacia ed impatto sociale.

1.2 Inquadramento normativo e presupposti allo svolgimento dell'attività di controllo

Il presupposto di fondo da cui si avvia la presente analisi concerne l'inesistenza di norme codicistiche che prevedano la presenza di soggetti incaricati del controllo negli Enp (ciò anche se la proposta di riforma del Titolo primo del Codice civile esistente alla data di redazione del presente documento prevede l'introduzione di un organo con tali fini).

Il controllo negli Enp è obbligatorio quando:

- la disciplina speciale o tributaria richiede la presenza di un soggetto indipendente incaricato di compiti di controllo; o
- lo statuto prevede la figura del collegio dei revisori o di altro organo monocratico o collegiale incaricato del controllo.

Per quanto concerne il primo punto, si ricorda che il dlgs 460/1997, art. 25, punto 5, recante "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale" dispone che, nel caso in cui i proventi delle Onlus superino per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032.913,80 (aggiornato in relazione alla perdita di valore della moneta), il "bilancio" debba recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori legali dei conti."

Allo stesso tempo, il dlgs 155/2006, recante "Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118", prevede che gli atti costitutivi degli enti che si qualificano come imprese sociali debbano prevedere, nel caso del superamento di due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435 *bis* del codice civile ridotti della metà (si veda tabella successiva), la nomina di uno o più sindaci, che vigilano su: osservanza della legge e dello statuto; rispetto dei principi di corretta amministrazione; adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile; monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali¹⁵.

Qualora, poi, l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435 *bis* del codice civile, la revisione deve essere esercitata da uno o più revisori contabili iscritti nel Registro istituito presso il

¹⁵ Le risultanze derivanti dal monitoraggio dell'attività sociale devono essere indicate nel bilancio sociale di cui all'art. 10, comma 2, del menzionato dlgs 155/2006.

Ministero dell'Economia o dai sindaci. Nel caso in cui la revisione sia esercitata dai sindaci, essi devono essere iscritti nel registro dei revisori legali dei conti istituito presso il Ministero dell'Economia¹⁶.

Tabella 1: Il controllo negli enti che esercitano l'impresa sociale

Bilancio abbreviato (art. 2435 <i>bis</i> c.c.)	Obbligo nomina uno o più sindaci nel caso di superamento di due dei limiti indicati	Revisione contabile svolta da uno o più revisori contabili oppure da sindaci iscritti nell'apposito registro nel caso di superamento di due dei limiti indicati
Attivo stato patrimoniale	£ 2.200.000	€ 4.400.000
Ricavi	£ 4.400.000	€ 8.800.000
Media dipendenti nell'esercizio	25	50

Oltre alle disposizioni sopra richiamate, la normativa locale può richiedere la presenza di soggetti incaricati di compiti di controllo in specifici Enp o per il controllo e il monitoraggio di specifiche attività.

Esula dalla finalità del presente elaborato fornire un'elencazione delle legislazioni locali o regionali per le quali è richiesta la presenza di un controllo degli Enp.

Infine, è opportuno ricordare che l'articolo 6, comma 2, della legge di stabilità finanziaria (legge n. 122/2010) ha previsto che "A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto la partecipazione agli organi collegiali, anche di amministrazione, degli enti, che comunque ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche, nonché la titolarità di organi dei predetti enti è onorifica; essa può dar luogo esclusivamente al rimborso delle spese sostenute ove previsto dalla normativa vigente; qualora siano già previsti i gettoni di presenza non possono superare l'importo di 30 euro a seduta giornaliera. La violazione di quanto previsto dal presente comma determina responsabilità erariale e gli atti adottati dagli organi degli enti e degli organismi pubblici interessati sono nulli. Gli enti privati che non si adeguano a quanto disposto dal presente comma non possono ricevere, neanche indirettamente, contributi o utilità a carico delle pubbliche finanze, salva l'eventuale devoluzione, in base alla vigente normativa, del 5 per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. 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

¹⁶ Gli enti che esercitano l'impresa sociale e assumono la forma giuridica di Spa seguono la regolamentazione prevista dalla normativa primaria; essi devono, perciò, dotarsi del collegio sindacale e di un organo di revisione in base a quanto previsto in materia dall'articolo 2409 *bis* del codice civile.

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.”.

L'estensione della previsione normativa anche agli organi che svolgono funzione di vigilanza e di revisione contabile, seppur nelle sole casistiche previste dalla disposizione, nuocerebbe all'autonomia e all'indipendenza dei soggetti che svolgono il controllo, inficiando l'attività svolta. In tale caso, l'incarico assume palesemente un profilo professionale e non onorifico.

Il CNDCEC ha formulato un parere in merito all'applicazione del sopra richiamato art. 6, co. 2, della l. n. 122/2010, affermando che gli organi di controllo non devono essere ricompresi nell'asserzione “*organi collegiali, anche di amministrazione*”, in quanto, tra le altre cose, svolgono un'imprescindibile funzione di tutela degli interessi pubblici ¹⁷.

¹⁷ Si veda: CNDCEC, *Non-gratuità delle prestazioni per i revisori degli enti che ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche*, 16 febbraio 2011.

2. Scopo e contenuto del documento

Lo scopo di questo lavoro consiste nel definire le forme di controllo indipendente sul funzionamento degli Enp, eseguito da parte di soggetti non legati all'ente stesso o a soggetti interni al gruppo da interessi, diretti o indiretti, tali da comprometterne l'indipendenza, l'obiettività e l'integrità di giudizio. Il soggetto indipendente deve essere dotato di adeguati requisiti di competenza tecnico-professionale.

È bene premettere che lo svolgimento del controllo negli Enp differisce sostanzialmente da quanto previsto per le imprese sotto il profilo giuridico e professionale.

Il precedente paragrafo ha illustrato le circostanze in cui il controllo risulta obbligatorio. Si ricorda, inoltre, che, fatta eccezione per quanto concerne gli enti che esercitano l'impresa sociale, non esistono né espresse disposizioni normative che delineano il contenuto dell'attività del controllo né richiami di legge a particolari fonti professionali per lo svolgimento del controllo stesso.

Con specifico riferimento a quest'ultimo punto, è opportuno ribadire che l'attività di controllo deve essere modulata, anche in base all'esperienza professionale, alle specifiche esigenze delle strutture organizzative e alla finalità istituzionale perseguita dall'Enp.

Si ribadisce che il presente documento si concentra sui controlli di natura giuridico-aziendale, prescindendo dall'analisi dell'efficacia sociale e istituzionale di gestione dell'Enp.

L'attività di controllo in oggetto prescinde dalla sua obbligatorietà e quindi dalla sua tipicità. Tale attività richiede requisiti di indipendenza, autonomia e professionalità. Il soggetto coinvolto nell'attività di controllo, infatti, deve disporre dei requisiti soggettivi richiesti per lo svolgimento di tale attività secondo la prassi consolidata a livello nazionale e internazionale.

Tali requisiti del soggetto deputato al controllo concernono:

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

Nella prassi più diffusa, si ritiene che l'indipendenza sia compromessa nel caso in cui si rivestano ruoli di amministratore nell'ente o in società e organizzazioni collegate o controllate direttamente o indirettamente

dall'ente; sussistano rapporti di coniugio, parentela o affinità con l'amministratore dell'ente oppure rapporti professionali-costituiti da rapporti di lavoro dipendente o subordinato ovvero anche da rapporti di collaborazione e consulenza continuativa potenzialmente idonei a compromettere l'indipendenza del professionista¹⁸.

Ulteriore aspetto legato implicitamente all'esercizio in modo indipendente dell'attività di controllo consiste nella determinazione di un corrispettivo per lo svolgimento di tale attività, determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei controlli. La determinazione del compenso può essere prevista ai sensi della tariffa professionale¹⁹;

- b. l'autonomia: concerne l'autonomia di giudizio determinata dall'assenza di condizionamenti e subalternità atte a determinare remore o comportamenti privi della necessaria autonomia di giudizio;
- c. il contenuto e il livello professionale: concerne il possesso dei requisiti di professionalità necessari per esercitare la funzione di controllo in modo critico e sufficientemente autorevole senza subire condizionamenti nello svolgimento della propria attività di controllo.

Il controllo è particolarmente importante negli Enp per diverse ragioni. La prima consiste nel fatto che in tali enti non esistono interessi proprietari in senso tipico e quindi, a differenza delle imprese commerciali, viene a mancare il primo soggetto che si dà carico, rispondendone in proprio, sia patrimonialmente che a livello di responsabilità amministrativa, del corretto e coerente sviluppo dell'azione aziendale nel perseguimento di risultati in linea con le finalità statutarie.

Il controllo deve svolgere la funzione di tutela degli interessi convergenti negli Enp. La tutela di tali interessi deve essere svolta da professionisti indipendenti nell'interesse:

- dei donatori sia per i contributi liberi che per quelli vincolati che hanno erogato;
- della pubblica fede per la raccolta fondi con sollecitazione del pubblico;
- dello Stato;
- della collettività servita (si pensi all'assistenza sociale) laddove gli Enp surrogano o integrano servizi pubblici.

La descritta attività di controllo è particolarmente rilevante laddove gli Enp si affiancano allo Stato nella erogazione (in convenzione o meno) dei servizi pubblici. In tali casi il controllo esterno è svolto da parte delle Pubbliche amministrazioni, che si pone come garante del coerente esercizio dell'attività di erogazione di servizi pubblici. In tali casi l'azione di vigilanza

¹⁸ A tal proposito possono soccorrere, in via analogica, le *Norme di comportamento del collegio sindacale*, emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 15 dicembre 2010, e, in particolare, la Norma 1.4. *Obiettività, indipendenza e cause di ineleggibilità e decadenza*.

¹⁹ In ragione delle finalità sociali perseguite l'Enp e l'organo di controllo possono, altresì, concordare onorari inferiori rispetto a quelli stabiliti dalla tariffa professionale stessa. Si vedano gli artt. 32 e 37 del D.M. 2 settembre 2010, n. 169, *Regolamento recante la disciplina degli onorari, delle indennità e dei criteri di rimborso delle spese per le prestazioni professionali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*.

all'interno degli Enp dell'organo di controllo assume un particolare rilievo in quanto si configura come attività integrativa a quella delle pubbliche amministrazioni.

Le considerazioni formulate trovano ulteriore conferma in ragione delle opportunità offerte dallo Stato nella concessione di agevolazioni fiscali agli Enp in ragione dell'attività svolta. Si pone quindi, in questo caso, l'esigenza di garantire l'utilizzo corretto delle agevolazioni attribuite agli enti.

Risulta di particolare utilità che – come detto – il controllo sia svolto, nell'ambito dell'Enp, in modo professionale da parte di un organo di controllo indipendente.

La diversità e la specificità delle combinazioni produttive poste in essere dagli Enp rispetto alle imprese richiedono una professionalità specifica per i soggetti incaricati del controllo, i quali possono utilizzare le conoscenze tecniche proprie della professione contabile, ma devono adeguarle alle diverse e specifiche esigenze e caratteristiche delle aziende in oggetto.

In merito alla composizione dell'organo di controllo si ritiene, in prima istanza, che i componenti di tali organi debbano disporre dei requisiti soggettivi precedentemente individuati.

Sul piano oggettivo tali requisiti sono in possesso degli iscritti nel Registro dei revisori legali dei conti. Alla luce delle caratteristiche e delle competenze necessarie per lo svolgimento dei suoi compiti e per l'efficacia della sua azione si considera inoltre necessaria la presenza nell'organo di controllo delle competenze possedute dagli iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Ciò premesso, si ritiene opportuno definire un sistema modulare di controlli che tenga in debita considerazione le dimensioni dell'Enp, presupponendo che al crescere delle dimensioni aumentino anche la complessità e l'impegno dell'attività di controllo.

In questa prospettiva, in mancanza di specifiche disposizioni e laddove non previsto diversamente dalle pertinenti norme di legge, si suggerisce agli Enp di adottare il seguente schema:

- Enp che non superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 *bis* ridotti della metà: nomina di un organo di controllo monocratico;
- Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 *bis* ridotti della metà e che non superano due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 *bis*: nomina di un organo di controllo collegiale;

- Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 *bis*: nomina di un organo di controllo collegiale per lo svolgimento dell'attività di vigilanza e di un revisore (o società di revisione) per lo svolgimento della revisione.

Tabella 2: Raccomandazioni per l'affidamento dell'attività di controllo

Requisiti	Attività di vigilanza	Revisione contabile
Enp che non superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività due dei tre parametri previsti dall'art. 2435- <i>bis</i> , c.c., ridotti della metà	Organo monocratico	Organo monocratico
Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435- <i>bis</i> , c.c., ridotti della metà e che non superano due dei tre parametri previsti dall'art. 2435- <i>bis</i> , c.c.	Organo collegiale	Organo collegiale
Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435- <i>bis</i> , c.c.	Organo collegiale	Revisore (Società di revisione)

Per una corretta lettura dei parametri sopra menzionati, occorre, anzitutto, specificare che gli importi identificativi dei "ricavi" della richiamata disciplina civilistica sono riferiti alla realtà delle imprese e, per questo, solitamente originano da rapporti sinallagmatici. In considerazione del fatto che nella realtà degli Enp spesso non si ha precisa e specifica corrispondenza tra importi ricevuti e prestazioni erogate, appare preferibile considerare come riferimento il complesso dei proventi e delle entrate dell'esercizio.

Per quanto, inoltre, concerne la misurazione dei dipendenti medi dell'esercizio, sempre in ragione delle particolarità proprie degli Enp si suggerisce di considerare nel conteggio, oltre ai dipendenti subordinati, anche i volontari e i collaboratori equiparabili, per tipologia e quantità di lavoro prestato, stabilmente inseriti nell'organizzazione negli esercizi considerati.

Il Consiglio nazionale suggerisce, laddove non previsto diversamente, di affidare l'incarico di revisione contabile al medesimo soggetto a cui è affidata l'attività di vigilanza.

Per quanto rileva l'attività, si ritiene, poi, che il controllo dei soggetti debba sostanziarsi – in linea, anche in questo caso, con quanto già previsto dal codice civile in materia di controllo di legittimità e revisione - in:

- controlli effettuati almeno ogni 90 giorni;
- predisposizione di una relazione annuale da approvare contestualmente alla delibera di approvazione del bilancio ovvero del rendiconto in cui l'organo di controllo dà conto delle risultanze dei controlli (si veda Allegato D).

Nella fattispecie in cui il controllo sia affidato ad un unico organo, sarebbe opportuno che la relazione fosse unica.

Nell'eventualità in cui la revisione sia stata affidata a un soggetto diverso dall'organo che effettua l'attività di vigilanza, dovranno essere predisposte due separate relazioni.

Si raccomanda, nel caso in cui l'organo di controllo si costituisca sotto forma di organo collegiale, che il numero dei componenti il collegio sia dispari. Qualora l'organo di controllo sia collegiale, inoltre, deve essere nominato un Presidente.

3. Presupposti di carattere generale

In linea con quanto previsto dalle norme di legge e tecnico-professionali sul controllo delle società di capitali, si ritiene opportuno - come accennato nel capitolo 2 - distinguere l'attività di controllo in:

- a. attività di vigilanza;
- b. revisione contabile.

L'attività di vigilanza si sostanzia in periodici controlli finalizzati a monitorare costantemente il corretto funzionamento dell'attività dell'ente. I soggetti incaricati della vigilanza a titolo esemplificativo si devono pertanto occupare di:

- verificare il rispetto delle norme di legge e delle disposizioni statutarie dell'ente;
- verificare la conformità delle scelte di gestione ai principi di corretta amministrazione;
- verificare la consistenza del patrimonio dell'ente;
- verificare l'esistenza di procedure e sistemi gestionali adeguati alla dimensione e all'attività svolta dall'Ente;
- verificare il rispetto della normativa fiscale;

La revisione contabile è finalizzata a fornire un giudizio sul bilancio o sul rendiconto dell'Ente. Ai fini di poter esprimere tale opinione professionale è richiesto ai soggetti incaricati di effettuare – in linea con i principi e le modalità indicate nel documento – una serie di operazioni per il controllo sull'amministrazione e i dati contabili.

I sopra menzionati controlli sono ritenuti indispensabili per qualsiasi ente non profit.

Il criterio utilizzato per definire le modalità con cui pianificare ed eseguire l'attività di controllo – come previsto dalle migliori prassi professionali nazionali e internazionali – è fondato in prima istanza sull'analisi del rischio (*risk approach*)²⁰.

L'applicazione di tale approccio rende possibile determinare in modo specifico per le singole attività il livello delle operazioni che risulta necessario per poter assicurare un livello di vigilanza e revisione adeguati.

L'attività di controllo non può, perciò, prescindere da un puntuale accertamento della esistenza e della congruità di un appropriato sistema di rilevazione amministrativa e contabile dell'Ente, così da poter pianificare e stabilire il rischio dell'attività di vigilanza e di revisione contabile nonché le conseguenti operazioni da porre in essere²¹.

²⁰ Si veda: CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale*, Sezione 3.

²¹ A questo scopo, appare, per esempio, necessario verificare se esiste un ufficio amministrativo interno deputato alla tenuta della contabilità dell'ente, se questo sia dotato di procedure di rilevazione dei fatti amministrativi e se sono adottate specifiche procedure in ordine alla archiviazione e conservazione della documentazione amministrativa.

Qualora l'ente non sia dotato di un ufficio amministrativo contabile interno e si avvalga di strutture esterne l'accertamento verterà sulla esistenza e regolarità di un contratto per l'affidamento della gestione contabile, se tale contratto è puntualmente onorato ed offre opportune garanzie di

In base a quanto detto e in linea con l'approccio modulare del documento in merito alla composizione degli organi di controlli dell'Enp, l'attività di controllo genericamente intesa deve essere pianificata ed eseguita in conformità alle dimensioni nonché alla complessità delle operazioni eseguite.

La dimensione degli Enp impatta sull'attività di controllo, poiché si suppone che al crescere delle dimensioni dell'organizzazione possa aumentare anche la complessità concernente l'attività dell'organo di controllo.

Le previsioni inerenti all'attività di vigilanza e alla revisione contabile previste dal presente documento sono fondamentalmente articolate su quanto previsto dalla prassi professionale per le società; ciò nonostante, non è né possibile, in ragione della tipicità dell'attività non lucrativa, allineare completamente le disposizioni in materia di controllo degli Enp con quelle previste per gli enti retti in forma societaria; in virtù della minore complessità a livello aziendale che gli Enp spesso presentano, non sembra neanche ragionevole effettuare tale allineamento.

tempestività e puntualità degli adempimenti amministrativo-contabili. Gli accertamenti di cui sopra andranno comunque effettuati in ordine ai sistemi di conservazione, consegna e ricezione dei documenti amministrativo-contabili. L'organo di revisione potrà richiedere verifiche presso il luogo ove le scritture contabili vengono tenute.

4. Attività di vigilanza

L'attività di vigilanza si sostanzia nella costante e-attività posta in essere dall'organo di controllo attraverso lo svolgimento delle seguenti tipologie di verifica:

- a. controlli legali e statutari;
- b. controlli sulle attività dell'ente;
- c. controlli fiscali.

Le sopra menzionate verifiche non possono essere considerate in un'ottica operativa come autonome e separate, poiché l'attività e le procedure da effettuare toccano spesso contestualmente più di un'area.

L'attività di vigilanza deve trovare rispondenza nella predisposizione di un'apposita relazione in cui sono evidenziati le principali attività di controllo, nonché le evidenze ottenute per mezzo di tale controllo.

Nel caso in cui, all'organo di controllo sia attribuita anche la revisione, si suggerisce di predisporre un'unica relazione (si veda Allegato D).

4.1 Controllo legale e statutario

Per controllo legale si intende la verifica del rispetto da parte dell'Enp delle previsioni normative del codice civile e della disciplina speciale.

Il controllo statutario è finalizzato a verificare la coerenza tra norme di legge e disposizioni statutarie nonché la corretta applicazione da parte dell'ente di queste ultime.

Con specifico riferimento all'attività professionale, si ritiene che il controllo non debba limitarsi alla verifica del rispetto formale e sostanziale delle previsioni normative e statutarie, ma debba anche prevenire, nel rispetto del ruolo a lui attribuito, il verificarsi di situazioni che possano nuocere alla continuità operativa, agli interessi dei soggetti coinvolti e alla credibilità dell'ente.

In tal senso, all'inizio dell'incarico e poi periodicamente, l'organo di controllo verifica che la struttura organizzativa e le procedure interne siano idonee a garantire che l'Enp operi in conformità alle previsioni normative e statutarie.

L'attività di controllo, nel suo concreto svolgimento, deve quindi focalizzarsi sulle norme che concretamente, con riferimento alla struttura, alle attività e alle finalità dell'Enp, possano essere ritenute critiche in ragione del rischio che il loro mancato rispetto possa comportare per l'Enp.

Il controllo legale e statutario si articola nei seguenti ambiti o aree di indagine:

- a. rispetto della pertinente disciplina codicistica e speciale, prevista sia a livello nazionale che locale;
- b. coerenza tra disposizioni statutarie e disposizioni di legge e verifica del perseguimento delle finalità statutarie;
- c. adeguatezza e coerente destinazione del patrimonio rispetto allo scopo e alla tutela dei terzi affidatari;
- d. salvaguardia del patrimonio dell'ente²²;
- e. assenza di lucro soggettivo in via diretta e indiretta;
- f. rispetto delle regole sull'ordinamento interno e sull'amministrazione nonché verifica dell'effettività e del funzionamento degli organi di governo;
- g. chiara identificabilità dei soggetti ai quali è delegato il potere di agire in nome e per conto dell'ente con particolare riferimento al potere di rappresentanza;
- h. verifica delle corrette ed efficienti modalità di reperimento ed erogazione delle risorse.

Il controllo deve essere incentrato anche sulla verifica del perseguimento della produzione di utilità sociale globalmente intesa e sul periodico monitoraggio delle singole azioni svolte da parte dell'ente che devono essere poste all'attenzione degli organi istituzionali.

Le azioni descritte devono essere concepite, da un lato, come finalizzate al raggiungimento del fine istituzionale ed all'esistenza dell'ente, dall'altro, come improntate a un comportamento coerente e compatibile con i fini istituzionali. L'organo di controllo è inoltre incoraggiato a seguire, qualora esistessero, specifici codici di autodisciplina o regole di buona pratica.

4.2 Controllo sulle attività dell'ente

L'organo di controllo deve vigilare affinché le attività e le operazioni poste in essere dall'Enp siano conformi ai principi di corretta amministrazione. Nello svolgimento di tale attività, l'organo di controllo applica una modalità di selezione dei controlli basata sull'identificazione e la valutazione delle aree di rischio con modalità adeguate alla tipicità delle attività svolte, alle dimensioni dell'ente ed alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell'Enp.

Con controllo delle aree di rischio si intende il controllo delle operazioni collocate in ambiti particolarmente delicati per l'attività svolta e che possono recare danni patrimoniali, economici e di credibilità all'Enp.

²² A tale fine, l'organo incaricato del controllo non deve condizionare le scelte gestionali dell'ente, bensì accertare che gli amministratori non compiano operazioni che possono compromettere l'integrità del patrimonio.

L'attività di analisi e controllo deve impostare le proprie procedure innanzi tutto partendo dall'identificazione e classificazione delle aree di rischio potenziale oggi individuabili sia dal punto di vista soggettivo degli interlocutori (pubblici e privati, profit e non profit) sia da quello oggettivo dell'attività intrapresa.

Sono state individuate pertanto le aree di rischio relative ai rapporti con la Pubblica amministrazione, ai reati societari, ai reati di riciclaggio, i reati commessi con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro, della privacy e dei diritti dei lavoratori.

I controlli delle aree di rischio sono funzionali anche alle verifiche richieste dal dlgs 231/2001 nel caso in cui l'ente ritenga di doversi assoggettare a tale normativa la quale, seppur non sia esplicitamente indirizzata verso tali enti, é applicata sempre da un maggior numero di organizzazioni.

L'organo di controllo può munirsi ai fini dello svolgimento della propria attività di controllo di apposite carte di lavoro in cui individuare le aree di rischio, l'attività effettuata per monitorare i rischi e le evidenze ottenute.

La tabella allegata ha lo scopo di fornire una visione schematica, ampliabile o modificabile a seconda delle particolarità degli Enp, delle principali aree sensibili ed i rischi derivanti (si veda Allegato B).

Laddove l'attività di analisi e di controllo dovesse evidenziare rischi inerenti alla violazione della legge e dello statuto ovvero alla mancata o inesatta applicazione di principi di corretta amministrazione, l'organo di controllo richiede all'Enp l'attuazione delle opportune azioni di miglioramento, la cui realizzazione va monitorata nel corso dell'incarico, al fine di verificarne l'efficacia. Nel caso in cui essa non sia ritenuta sufficiente, l'organo di controllo ne dà notizia nella relazione annuale.

4.3 Controllo fiscale

Il controllo fiscale include tutte le verifiche che devono essere poste in essere dall'organo di controllo per il rispetto della normativa fiscale, con particolare riferimento alle disposizioni sull'imposizione diretta e indiretta.

Fra i principali controlli in materia fiscale si annoverano quelli sui requisiti formali e sostanziali, sia per gli enti non commerciali, sia per le Onlus (si veda appendice C).

A titolo esemplificativo, in caso di ente non commerciale, l'organo di controllo verificherà che:

- l'oggetto esclusivo o principale dell'ente sia di natura non commerciale;
- il reddito prodotto sia destinato ai fini istituzionali;
- i redditi non provengano da un'attività commerciale svolta in misura prevalente;

-
- sia rispettata la pertinente disciplina per gli enti non commerciali di tipo associativo.

Sempre a titolo esemplificativo, in caso di Onlus, l'organo di revisione verificherà:

- la natura giuridica dell'ente;
- i requisiti formali e sostanziali relativi alle attività istituzionali;
- i requisiti formali e sostanziali relativi alle attività connesse;
- il rispetto del divieto di lucro soggettivo anche in forma indiretta secondo quanto previsto dalla pertinente disciplina.

Per entrambe le figure, inoltre, sarà cura dell'organo di controllo accertare che siano state effettuati correttamente:

- la determinazione delle imposte dirette ed indirette;
- gli adempimenti in materia di scritture contabili e di rendicontazione (anche con riferimento alle raccolte fondi) e in materia di comunicazioni alla Agenzia delle Entrate (ad esempio, il modello EAS).

5. Revisione Contabile

In questo contesto, per “revisione contabile” si intende l’insieme di operazioni di controllo contabile e amministrativo effettuabili attraverso l’applicazione del presente documento che l’organo di revisione deve porre in essere per predisporre una relazione sul bilancio ovvero sul rendiconto.

L’organo di revisione deve accertare se viene tenuta una contabilità separata per le attività commerciali ovvero in funzione della organizzazione dell’ente; qualora l’impianto o l’organizzazione amministrativa non fossero ritenuti congrui alla dimensione e/o all’attività esercitata, è opportuno considerare i connessi rischi ai fini della revisione.

Deve essere, poi, verificato che le scritture contabili siano regolarmente tenute ed archiviate in base a quanto previsto dalla legge o, laddove non vi siano specifiche disposizioni al riguardo, per un prudente periodo di tempo.

È oggetto di verifica la corretta impostazione del piano dei conti, in ordine alle attività esercitate ed alla natura dell’ente.

Si deve controllare quale forma di bilancio ovvero di rendiconto siano previsti dalla legge, ovvero dall’atto costitutivo, per l’ente oggetto di revisione, e se il bilancio prodotto rispetti tali schemi.

L’attività di revisione contabile non può prescindere dalla verifica della corretta identificazione ed esposizione delle poste e dei parametri eventualmente previsti dalla legge ai fini civilistici o fiscali.

Qualora non siano previste forme di bilancio o rendiconto obbligatorie l’organo di revisione deve accertare che lo schema di bilancio adottato sia conforme alle disposizioni generalmente accettate dalla prassi professionale. A tale proposito può essere fatto riferimento, laddove opportuno, ai principi contabili per le aziende non profit predisposte dal Tavolo tecnico di Agenzia per le Onlus-Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) - Organismo Italiano di Contabilità (OIC), le raccomandazioni emanate dalla Commissione “aziende non profit” del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC), le linee guida per il terzo settore dell’Agenzia per le Onlus.

L’organo di revisione accerta la corrispondenza tra le scritture contabili e i dati risultanti dal bilancio ovvero dal rendiconto.

L’organo di revisione deve verificare che il patrimonio dell’Enp sia esistente ed adeguato a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte e la possibilità di continuare a svolgere la propria attività.

È indispensabile, poi, accertarsi dei vincoli eventualmente gravanti sul patrimonio dell’Enp, che tali vincoli siano puntualmente indicati e che di essi sia dato adeguato conto, ove previsto, nel prospetto di movimentazione delle componenti del patrimonio netto.

L’organo di revisione accerta che i beni materiali ed immateriali di proprietà dell’Enp siano adeguatamente inventariati e che siano state adottate idonee misure atte a garantirne un’adeguata conservazione.

L’organo di revisione deve accertare la congruità dei criteri di valutazione ed esposizione adottati, come per esempio:

-
- verificare l'esistenza e la valorizzazione delle giacenze di magazzino;
 - monitorare periodicamente l'esistenza, effettiva consistenza dei crediti dell'Enp e se questi siano esigibili;
 - accertare periodicamente quali siano le obbligazioni correnti ed implicite dell'Enp.

Nella propria relazione l'organo di revisione deve esprimere un parere, in base alle analisi effettuate e con i predetti limiti e modalità, sulla veridicità del bilancio ovvero del rendiconto, e dei documenti ad esso allegati (si veda Allegato D).

La veridicità si esprime, oltre che con la trasparente rappresentazione delle attività dell'ente, mediante la esaustiva rendicontazione, non meramente quantitativa, delle diverse aree nelle quali l'ente esplica le sue attività.

A tale fine è opportuno esaminare anche le sezioni descrittive dell'ente nonché le modalità di esposizione (macro-classi, classi, voci e sottovoci) delle aree dei documenti del bilancio.

L'organo di revisione può avvalersi nella propria opera di ausiliari di propria fiducia a proprie spese. Gli ausiliari non sostituiscono, ma coadiuvano, l'organo di revisione nella propria attività. L'ente può limitare l'accesso agli ausiliari solo quando tale limitazione sia motivata da esigenze di riservatezza.

L'organo di revisione è tenuto a procedere alle verifiche di natura contabile con cadenza atta a garantire l'integrità patrimoniale dell'Enp per quanto in suo potere. A tale fine, il Consiglio nazionale suggerisce che sia necessario che l'organo di revisione effettui controlli periodici almeno ogni 90 giorni.

Allegato A

Esempi di controllo legale per forma giuridica

Associazioni (riconosciute) ex artt. 14 e seguenti codice civile

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Forma dell'atto costitutivo e riconoscimento personalità giuridica	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'associazione sia stata costituita rispettando l'art. 14 del codice civile (nessuna forma particolare è prevista per le associazioni non riconosciute)• Verificare che l'associazione abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (il riconoscimento rende l'associazione un'associazione riconosciuta con autonomia patrimoniale perfetta; l'assenza del riconoscimento rende invece l'associazione una associazione non riconosciuta che non gode di autonomia patrimoniale rispetto agli associati)
Scopo comune	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'aderenza dello scopo effettivamente realizzato rispetto a quello indicato nello statuto
Associati	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il regime con cui si cessa di essere associati sia coerente con le disposizioni dell'art. 24 del codice civile
Assemblea	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio con mezzi idonei ad assicurare un'adeguata pubblicità tra gli associati• Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari ex art. 21 del codice civile
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto• Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto
Fondo associativo e patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il patrimonio e il fondo associativo siano esistenti ed adeguati a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte• Verificare la destinazione fondo associativo e delle risorse dell'associazione al perseguimento dei fini indicati dallo statuto e che non si pongano in essere utilizzi differenti da questi anche aventi la forma della distribuzione diretta o indiretta di utili• Verificare che non vi sia restituzione agli associati del fondo associativo (diretta o indiretta) al termine o durante la vita dell'associazione ai sensi dell'art.37 del codice civile• Verificare i disavanzi di gestione non compromettano la continuità aziendale
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione dell'ente (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di liquidazione, verificare che i beni della persona giuridica, che restano dopo esaurita la liquidazione, siano devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto

Fondazioni ex artt. 14 e seguenti del codice civile

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Atto di fondazione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che l'atto sia stato redatto in forma pubblica
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che gli amministratori predispongano e approvino il bilancio• Verificare il contenuto dell'ordine del giorno la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge, alle disposizioni del negozio di fondazione e dello statuto• Verificare che gli atti amministrativi siano coerenti con la legge, il negozio di fondazione e lo statuto
Fondo di dotazione e patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il patrimonio e il fondo di dotazione siano esistenti ed adeguati a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte• Verificare la destinazione fondo di dotazione e delle risorse della fondazione al perseguimento dei fini indicati dallo statuto e che non si pongano in essere utilizzi differenti da questi anche aventi la forma della distribuzione diretta o indiretta di utili• Verificare che le perdite di gestione non compromettano la continuità aziendale
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione della fondazione (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di liquidazione, verificare che i beni della persona giuridica, che restano dopo esaurita la liquidazione, siano devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto

Comitati ex art. 39 e seguenti del codice civile

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Riconoscimento personalità giuridica	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che il comitato abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (il riconoscimento rende l'ente un comitato con autonomia patrimoniale perfetta; l'assenza del riconoscimento indicata dall'art. 41 del codice civile rende invece l'ente un comitato non riconosciuto che non gode di autonomia patrimoniale rispetto ai componenti)
Scopo comune	<ul style="list-style-type: none">• Verificare la liceità e l'effettivo svolgimento dell'attività di raccolta fondi per lo scopo dichiarato
Amministratori	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che gli atti amministrativi siano coerenti con la legge, con lo statuto e il programma annunciato all'esterno
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• Verificare l'adeguata conservazione dei fondi ai sensi dell'art. 40 del codice civile• Verificare l'effettiva esistenza, la consistenza e la destinazione del patrimonio allo scopo annunciato nel programma e per cui è avvenuta la raccolta fondi ai sensi dell'art. 40 del codice civile• Verificarne la sufficienza del patrimonio rispetto alle obbligazioni assunte• Verificare che non vi sia appropriazione di fondi da parte di membri del comitato o forme di distribuzione diretta o indiretta degli stessi
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione del comitato (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di liquidazione, verificare che i beni della persona giuridica, che residuano dopo l'esaurimento della liquidazione, siano devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto

Organizzazioni di volontariato ex Legge 11 agosto 1991, n. 266

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Iscrizione nel Registro delle Organizzazioni di Volontariato	<ul style="list-style-type: none"> • Verificarne l'iscrizione e la non cancellazione nel tempo
Riconoscimento personalità giuridica	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'organizzazione di volontariato abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (il riconoscimento rende l'ente un'organizzazione di volontariato riconosciuta con autonomia patrimoniale perfetta; l'assenza del riconoscimento rende invece ai sensi dell'art. 5 della legge n. 266/91 l'ente una organizzazione di volontariato non riconosciuta che non gode di autonomia patrimoniale rispetto agli associati)
Scopo comune	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'organizzazione persegua concretamente i fini di solidarietà indicati dall'art. 3 della legge n. 266/91 e non costituisca uno "schermo" per raggiungere altre finalità
Volontari	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'organizzazione si avvalga, in modo determinante e prevalente, delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri volontari ai sensi dell'art. 3 della legge n. 266/91 • Verificare che i volontari operino effettivamente gratuitamente (e cioè non percepiscano retribuzioni dirette o indirette a fronte del lavoro svolto) ai sensi dell'art. 2 della legge n. 266/91 • Verificare che i rimborsi spese riconosciuti ai volontari riguardino spese effettivamente sostenute dal volontario e comunque siano contenuti nei limiti preventivamente stabiliti dall'organizzazione e dalla legge ai sensi dell'art. 2 della legge n. 266/91
Pluralità degli associati	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare l'esistenza di una pluralità sostanziale degli associati • Verificare il rispetto dei criteri di ammissione ed esclusione degli associati indicati ai sensi dell'art. 3 della legge n. 266/91
Gratuità delle cariche associative	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare l'effettiva gratuità delle cariche associative prevista dall'art. 3 della legge n. 266/91

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Assemblea e democraticità della struttura	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare l'esistenza di condizioni di democraticità sostanziale nel funzionamento dell'organizzazione prevista dall'art. 3 della legge n. 266/91 (es. pubblicità delle convocazioni assembleari, assenza di limiti alla partecipazione alle assemblee o all'esercizio del diritto di voto; effettiva elettività delle cariche sociali e l'uguaglianza sostanziale tra gli associati) • Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio con mezzi idonei ad assicurare un'adeguata pubblicità tra gli associati • Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari
Amministratori	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto • Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto • Verificare la predisposizione del bilancio secondo quanto indicato dall'art. 3 della legge n. 266/91
Fondo associativo e patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che il patrimonio e il fondo associativo siano esistenti ed adeguati a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte • Verificare la destinazione del fondo associativo al perseguimento dei fini indicati dallo statuto e non si pongano in essere utilizzi differenti da questi • Verificare che non vi sia restituzione agli associati del fondo associativo (diretta o indiretta) al termine o durante la vita dell'associazione • Verificare che le perdite di gestione non compromettano la continuità aziendale
Assicurazione	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'ente abbia stipulato coperture assicurative per gli aderenti ai sensi dell'art. 4 della legge n. 266/91
Estinzione	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che in caso di scioglimento, cessazione ovvero estinzione delle organizzazioni di volontariato, i beni che residuano dopo l'esaurimento della liquidazione siano devoluti ad altre organizzazioni di volontariato operanti in identico o analogo settore, secondo le indicazioni contenute nello statuto o negli accordi degli aderenti, o, in mancanza, secondo le disposizioni del codice civile, ai sensi dell'art. 5 della legge n. 266/91

Cooperative sociali ex legge 8 novembre 1991, n. 381

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Iscrizione nel registro prefettizio e negli albi regionali	<ul style="list-style-type: none"> • Verificarne l'avvenuta iscrizione e la non cancellazione
Scopo	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare l'effettivo perseguimento degli scopi indicati nell'art. 1 della legge n. 381/91
Attività svolta	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'attività svolta dalle cooperative di tipo A rientrino effettivamente nelle attività socio-sanitarie ed educative indicate dall'art. 1 della legge n. 381/91 • Verificare che le cooperative sociali di tipo B producano effettivamente condizioni di inserimento lavorativo di persone svantaggiate ai sensi dell'art. 1 della legge n. 381/91 e che tale inserimento lavorativo non avvenga secondo condizioni contrarie al raggiungimento della finalità della promozione umana e dell'integrazione sociale dei cittadini
Destinatari dell'attività svolta	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che i beneficiari dell'attività svolta dalle cooperative sociali di tipo B siano effettivamente le persone svantaggiate (portatori di handicap, tossicodipendenti, ecc.) indicate dall'art.4 della legge n. 381/91 • Verificare che nelle cooperative sociali di tipo B le persone svantaggiate rispettano i limiti quantitativi minimi indicati dall'art.4 della legge n. 381/91
Assemblea	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare il regime di pubblicità delle convocazioni assembleari • Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio • Verificare l'effettivo rispetto del principio dell'eleggibilità libera degli organi direttivi, del principio del voto singolo di cui all'art. 2532, secondo comma, del codice civile, della sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e dei criteri di ammissione e di esclusione di questi ultimi ai sensi dell'art. 1 della legge n. 381/91 • Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari
Soci volontari	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che il loro numero non superi quello indicato dall'art. 2 della legge n. 381/91 • Verificare che non siano pagate retribuzioni a tale categoria di soci né in modo diretto né indiretto • Verificare che i rimborsi spese riconosciuti ai soci volontari siano relativi a spese effettivamente sostenute e documentate, nonché siano coerenti con i parametri stabiliti dalla cooperativa sociale per la totalità dei soci

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Amministratori	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto • Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto • Verificare la non distribuzione da parte degli amministratori, anche in modo indiretto di utili, e la non cessione di beni o servizi diversi da quelli propri dell'organizzazione, a condizioni più favorevoli, ai soci, associati, partecipanti e a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte ai sensi dell'art. 1 della legge n. 381/91 • Verificare il rispetto da parte degli amministratori del divieto di corrispondere, anche in natura, agli amministratori emolumenti individuali annui di importo superiore al compenso massimo previsto per il Presidente del collegio sindacale delle società per azioni previsto dall'art. 1 della legge n. 381/91 • Verificare il rispetto da parte degli amministratori del divieto di corrispondere compensi per la collaborazione di terzi non direttamente finalizzata al perseguimento degli scopi istituzionali, per un valore complessivamente eccedente il 10 per cento dei proventi di ciascun esercizio annuale previsto dall'art. 1 della legge n. 381/91
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare la consistenza e la destinazione del patrimonio al perseguimento del fine istituzionale indicato dalla legge e dallo statuto • Verificarne la sufficienza rispetto alle obbligazioni assunte • Verificare il rispetto delle norme in materia di capitale sociale dettate dal codice civile per le cooperative • Vigilare sulla costante costituzione e utilizzo della riserva legale
Estinzione	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione della cooperativa sociale (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio, assenza della pluralità dei soci o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo) • In caso di delibera di liquidazione, accertare l'avvenuta devoluzione integrale del patrimonio ad enti con finalità analoghe

Organizzazioni non governative (ONG) ex legge 26 febbraio 1987, n. 49

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Idoneità da parte del Ministero degli Affari Esteri	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'ONG sia stata o non sia stata riconosciuta idonea da parte del Ministero degli Affari Esteri
Scopo	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare l'effettivo svolgimento di attività di cooperazione allo sviluppo in favore di popolazioni del terzo mondo ai sensi dell'art. 3 della legge n. 49/1987
Attività svolta	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che destinatari dell'attività svolta siano effettivamente le popolazioni del terzo mondo ai sensi dell'art.28 della legge n. 49/1987 • Verificare che l'ONG non abbia rapporti di dipendenza (sostanziale), da enti con finalità di lucro, né sia collegata in alcun modo agli interessi di enti pubblici o privati, italiani o stranieri aventi scopo di lucro come indicato dall'art. 28 della legge 26 febbraio 1987 n. 49
Adeguatezza dell'organizzazione	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'ONG fornisca effettivamente garanzie in ordine alla realizzazione delle attività istituzionali e alla disponibilità delle strutture e del personale necessario allo scopo come indicato dall'art. 28 della legge n. 49/1987
Assemblea	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare l'effettivo funzionamento democratico • Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio • Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari
Amministratori	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto • Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto • Verificare che gli amministratori presentino la relazione annuale sullo stato di avanzamento dei programmi in corso richiesta dall'art. 28 della legge n. 49/1987
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare la consistenza e la destinazione del patrimonio al perseguimento del fine istituzionale indicato dalla legge e dallo statuto • Verificare la sufficienza del patrimonio rispetto alle obbligazioni assunte • Verificare che l'ONG non persegua effettivamente finalità di lucro e destini ogni provento, anche derivante da attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento, per i fini istituzionali indicati dall'art. 3 della legge n. 49/1987

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione dell'ONG (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio, assenza della pluralità dei soci o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di delibera di liquidazione, accertare l'avvenuta devoluzione integrale del patrimonio ad enti con finalità analoghe

Associazioni di promozione sociale ex legge 7 dicembre 2000, n. 383

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Riconoscimento personalità giuridica	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'associazione di promozione sociale abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica (il riconoscimento rende l'ente un'associazione riconosciuta con autonomia patrimoniale perfetta; l'assenza del riconoscimento rende invece l'ente una associazione non riconosciuta che non gode di autonomia patrimoniale rispetto agli associati)
Attività	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare l'assenza di fini di lucro e che i proventi delle attività non siano divisi fra gli associati, anche in forme indirette così come previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000 • Verificare che l'associazione di promozione sociale si avvalga prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati per il perseguimento dei fini istituzionali ai sensi dell'art. 18 della legge n. 383/2000 • Verificare che l'associazione di promozione sociale che ha assunto lavoratori dipendenti o che si avvale di prestazioni di lavoro autonomo (anche ricorrendo a propri associati) lo abbia fatto effettivamente in caso di particolare necessità, come richiesto dall'art. 18 della legge n. 383/2000
Assemblea degli associati	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare l'effettivo funzionamento democratico, il rispetto del principio di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati indicato dall'art. 3 della legge n. 383/2000, l'effettiva elettività delle cariche associative e i criteri per l'ammissione e l'esclusione degli associati; • Verificare che l'assemblea sia convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio • Verificare la validità delle singole deliberazioni assembleari
Amministratori	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare il contenuto dell'ordine del giorno e la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge e allo statuto • Verificare che gli atti amministrativi presi dagli amministratori siano coerenti con la legge e con lo statuto
Patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare la consistenza e la destinazione del patrimonio al perseguimento del fine istituzionale indicato dalla legge e dallo statuto • Verificare la sufficienza del patrimonio rispetto alle obbligazioni assunte e all'adempimento dell'art. 6 della legge n. 383/2000 (beneficio di escussione) • Verificare il rispetto dell'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste indicato dall'art. 3 della legge n. 383/2000
Documenti contabili	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'associazione conservi i documenti contabili così come previsto dall'art. 4 della legge n. 383/2000

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Estinzione	<ul style="list-style-type: none">• Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione dell'ente (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio, assenza della pluralità dei soci o altre cause di estinzione previste dallo statuto o dall'atto costitutivo)• In caso di delibera di liquidazione: accertare il rispetto dell'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a fini di utilità sociale come previsto dall'art. 3 della legge n. 383/2000.

Allegato B

Esempi di controllo sulle attività dell'ente

Esempi di aree da assoggettare generalmente a controllo	
AREE	
Governance	
Raccolta fondi e liberalità	
Flussi in contanti	
Forniture e accordi commerciali	
Convenzioni con enti pubblici	
Verifiche da parte della pubblica amministrazione	
Prevenzione dei reati	
Sicurezza posti di lavoro	
Responsabilità civile	
Privacy	

Allegato C

Esempi di controllo fiscale

C.1 – VERIFICHE DI CARATTERE GENERALE

- verifica della soggettività dell'ente ai fini fiscali;
- verifica della corrispondenza dell'attività allo scopo statutario;
- verifica della commercialità delle attività accessorie;
 - verifica della non imponibilità delle attività minori (art. 143, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito "T.U.I.R."): attività di prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile, purché svolte in conformità alle finalità istituzionali, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione;
 - verifica dei requisiti per la non imponibilità dei fondi pervenuti agli enti in occasione di raccolte pubbliche (art. 143, comma 3, lett. a, del T.U.I.R.): occasionalità della raccolta, concomitanza con particolari eventi, cessione di beni e servizi di modico valore;
 - verifica della non imponibilità dei corrispettivi delle convenzioni stipulate con la Pubblica Amministrazione (art. 143, comma 3, lett. b, del T.U.I.R.);
 - verifica dell'impostazione della contabilità separata per le attività commerciali svolte (art. 144, comma 2, del T.U.I.R.) e della correttezza del tipo di contabilità prescelto (artt. da 14 a 18 del D.P.R. n. 600/73; regime forfetario ex legge 398/91);
 - verifica nel caso sub d) dei criteri di ripartizione dei costi promiscui e delle modalità seguite per la detrazione dell'iva assolta (art. 144, comma 4, del T.U.I.R. e art. 19, comma 4, D.P.R. n. 633/72);
 - verifica dell'esistenza dei requisiti per essere ammessi ai regimi supersemplificato e forfetario nel caso di attività commerciali minori (art. 145 del T.U.I.R.): adozione della contabilità semplificata e correttezza delle percentuali applicate per la determinazione forfetaria del reddito - adozione del prospetto riepilogativo conforme a quello approvato con D.M. 11.02.1997 e correttezza delle percentuali applicate per determinazione forfetaria del reddito;
 - verifica dei parametri previsti dall'art. 149 del T.U.I.R. per accertare l'eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale;
 - verifica dell'impostazione dei rendiconti ed in particolare di quello relativo allo svolgimento di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente (art. 20 D.P.R. n. 600/1973);
 - verifica in generale degli adempimenti conseguenti al possesso di redditi fondiari, di capitale, diversi (ritenute, dichiarazioni fiscali);
 - verifica degli adempimenti IVA nel caso di svolgimento di attività soggette: fatturazione (correttezza dell'aliquota applicata in caso di imponibilità, correttezza in caso di non imponibilità e esenzione), registrazione, liquidazione e dichiarazione;
 - verifica dell'utilizzo di agevolazioni temporanee per le sistemazioni patrimoniali;
 - verifica degli obblighi ai fini di altre imposte (registro, concessioni governative, imposte sugli spettacoli, donazioni e successioni, bollo, ecc.).

C.2 – VERIFICHE FISCALI PER LE FORME ASSOCIATIVE

- verifica delle prestazioni agli associati e la conformità alle finalità istituzionali;
- verifica delle prestazioni agli associati contro pagamento di corrispettivi specifici e la loro eventuale imponibilità (art. 148, comma 2, del T.U.I.R.);
- verifica delle ipotesi di non imponibilità dei corrispettivi specifici versati dagli associati (art. 148, comma 3, del T.U.I.R.);
- verifica della eventuale non imponibilità delle cessioni di pubblicazioni anche a terzi (art. 148, comma 3, del T.U.I.R.);
- verifica delle attività di cui all'art. 148, comma 4, del T.U.I.R. per individuare le operazioni comunque commerciali (somministrazione di pasti, prestazioni alberghiere, viaggi, pubblicità commerciale, cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, ecc.);
- verifica della non imponibilità delle prestazioni di somministrazione di alimenti e bevande e organizzazioni di viaggi (art. 148, comma 5, del T.U.I.R.) relative ad associazioni di promozione sociale;
- verifica della non imponibilità delle prestazioni relative a organizzazione di viaggi e soggiorni turistici per delle associazioni politiche, sindacali e di categoria e delle associazioni religiose (art. 148, comma 6, del T.U.I.R.);
- verifica per le organizzazioni sindacali e di categoria delle esenzioni per cessioni di pubblicazioni e assistenza agli associati (art. 148, comma 7, del T.U.I.R.);
- verifica dell'effettiva attività e della sussistenza dei requisiti statuari per gli enti agevolati di cui ai commi 3 e ss dell'art. 148 del T.U.I.R. (art. 148, comma 8, del T.U.I.R.: non distribuzione di utili o avanzi, devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, pari posizione dei soci e democraticità della struttura, obbligo di redazione e approvazione del rendiconto, libera eleggibilità degli organi e democraticità dell'assemblea, non trasmissibilità della quota);
- verifica di fatto del rispetto delle norme statuarie adeguate alla legge, salvo le eccezioni previste (per associazioni religiose, politiche, sindacali e di categoria);
- verifica dell'esistenza delle condizioni per la predisposizione del modello EAS (art. 30 del dlgs 185/2008);
- verifica della corretta predisposizione del modello EAS.

C.3 – VERIFICHE FISCALI SULLE ONLUS

Possesso dei requisiti formali previsti dalla normativa. In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- la possibilità che il soggetto giuridico considerato possa assumere la qualifica di Onlus; l'adeguamento delle norme statutarie alle previsioni di legge;
- il settore o i settori di attività e la possibilità di beneficiare del regime agevolato;
- il perseguimento di finalità di solidarietà sociale secondo le previsioni di legge;
- l'adempimento dell'obbligo di comunicazione all'Anagrafe Onlus;
- il corretto uso dell'acronimo Onlus.

Natura dell'attività effettivamente svolta: In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- il reale svolgimento delle attività istituzionali, secondo quanto espresso nello statuto;
- lo svolgimento di eventuali attività connesse;
- l'effettivo carattere di accessorietà delle attività connesse rispetto a quelle istituzionali;
- la non prevalenza delle attività connesse rispetto a quelle istituzionali;
- il rispetto del limite del 66% dei proventi delle attività connesse rispetto alle spese complessive dell'ente;
- l'assenza di altre attività;
- l'effettivo impiego degli avanzi di gestione per le finalità istituzionali;
- l'assenza di distribuzione indiretta di utili.

Apparato contabile: In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

- la regolarità dell'impianto di rilevazione contabile generale;
- l'adeguatezza e la veridicità del rendiconto e dei documenti di sintesi gestionale;
- la correttezza del ricorso a semplificazioni contabili;
- eventuale presenza della relazione di controllo al bilancio sottoscritta da un revisore contabile.

Obblighi fiscali: In tale campo le verifiche dovranno essere volte ad indagare:

1. soggettività Iva per le operazioni attive, eventuale regime di esenzione soggettiva e obblighi di certificazione dei corrispettivi; annotazioni e liquidazioni dell'imposta;
 2. soggettività Ires: attività escluse dal reddito imponibile e attività produttive di reddito di impresa;
 3. verifica della esistenza degli altri redditi imponibili: redditi fondiari, di capitale, diversi;
 4. verifica adempimenti quali sostituti di imposta;
 5. verifica circa la contabilizzazione e documentazione delle erogazioni liberali in denaro ricevute da persone fisiche non titolari di reddito di impresa e soggetti titolari di reddito di impresa;
- verifica circa la contabilizzazione e documentazione dei beni e servizi ricevuti gratuitamente da imprese;
 - verifica degli obblighi dichiarativi (redditi, Iva, Irap, dichiarazione dei sostituti di imposta) e termini di versamento e presentazione.

Allegato D

Esempio di relazione di controllo

Relazione con giudizio favorevole senza rilievi dell'organo di controllo all'assemblea dell'associazione

All'Assemblea della Associazione

Nel corso dell'esercizio chiuso il 31 dicembre la nostra attività è stata ispirata alle norme di comportamento contenute nel documento "Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile" raccomandate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

In particolare:

- Abbiamo vigilato sull'osservanza della legge, dell'atto costitutivo e dello statuto nonché sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e funzionamento dell'ente.
- Abbiamo partecipato a n. ... assemblee dell'associazione, e a n. ... adunanze del Consiglio di Amministrazione, svoltesi nel rispetto delle norme statutarie, legislative e regolamentari che ne disciplinano il funzionamento e per le quali possiamo ragionevolmente assicurare che le azioni deliberate sono conformi alla legge ed allo statuto sociale e non sono manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio dell'associazione.
- Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato sulle principali attività dell'ente, non rilevando in tal senso alcuna anomalia.
- Abbiamo valutato e vigilato sull'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni, e dall'esame dei documenti dell'ente e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire.
- Abbiamo verificato, in base a quanto previsto dal menzionato documento del CNDCEC, la rispondenza del bilancio/rendiconto ai fatti ed alle informazioni di cui abbiamo conoscenza a seguito dell'espletamento dei nostri doveri. La revisione contabile è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Si ritiene che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

A nostro giudizio, non vi sono elementi che possano far ritenere da quanto verificato che il bilancio/rendiconto non sia conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico per l'esercizio chiuso al 31 dicembre

Ciò considerato, proponiamo all'Assemblea di approvare il bilancio/rendiconto chiuso il 31 dicembre, così come redatto dagli amministratori.

Luogo e data

.....

L'organo di controllo

.....

ALLEGATO 2 – BASE CONTABILE PER GLI ENTI NON PROFIT

Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit

1. Ambito di applicazione

Gli Enp non trovano una precisa definizione a livello normativo né un preciso sistema classificatorio.

In termini generali con il termine “enti non profit” possono identificarsi tutte le organizzazioni la cui attività non è finalizzata a realizzare un lucro soggettivo od oggettivo e che operano in campi di attività di natura sociale, quali l’assistenza sociale, la tutela dei soggetti svantaggiati, l’istruzione, la promozione di attività artistico-culturale, la ricerca scientifica, l’erogazione di servizi sociali e religiosi, la promozione di forme di sviluppo compatibili con il rispetto dell’ambiente.

A livello giuridico, rientrano tra gli Enp i seguenti soggetti²³:

- a. associazioni riconosciute (art. 14 e segg., c.c.);
- b. fondazioni riconosciute (art. 14 e segg., c.c.);
- c. associazioni non riconosciute (art. 36 e segg., c.c.);
- d. comitati (art. 39 e segg., c.c.);
- e. fondazioni e associazioni bancarie (dlgs 20.11.90, n.356, e L. 23.12.98, n.461; dlgs 17.05.1999, n. 153);
- f. organizzazioni di volontariato (L. 11.08.1991, n.266);
- g. cooperative sociali (L. 8.11.1991, n.381);
- h. associazioni sportive (L. 16.12.1991, n. 398);
- i. organizzazioni non governative (art. 28, L. 26.02.1987, n. 49);
- j. enti di promozione sociale (art.3, co. 6, L. 25.08.1991, n.287);
- k. enti lirici (dlgs 29.06.1996, n.367);
- l. centri di formazione professionale (L. 21.12.1978, n. 845);
- m. istituti di patronato (L. 30.03.2001, n. 152);

²³ Gli enti non lucrativi possono configurarsi sotto il profilo tributario come enti non commerciali o enti commerciali. Gli enti non commerciali che soddisfano le condizioni di cui agli art. 10 e segg. del dlgs 4.12.1997, n. 460, assumono la posizione fiscale di Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (Onlus).

n. associazioni di promozione sociale (L. 7.12.2000, n.383);

o. imprese sociali (dlgs 24.03.2006, n. 155, e decreti ministeriali del 24 gennaio 2008)²⁴.

Si deve considerare che la mancanza di finalità lucrativa non implica di per sé l'impossibilità di realizzare un risultato di gestione positivo, seppure questo non possa costituire il fine ultimo dell'organizzazione.

In termini applicativi, è opportuno evidenziare che i Principi contabili rappresentano disposizioni tecniche gerarchicamente sotto-ordinate rispetto alle norme di legge.

Gli Enp tenuti all'adozione di specifiche norme giuridiche per la redazione del bilancio possono applicare i Principi contabili per gli enti non profit solo qualora questi siano compatibili con le pertinenti disposizioni legislative.

Un bilancio di un Enp può essere dichiarato "conforme ai Principi contabili per gli enti non profit" nel solo caso in cui questo, fatta eccezione per le circostanze di cui al paragrafo 3.3., sia in linea con tutte le disposizioni emanate dal Tavolo tecnico.

2. Postulati di bilancio²⁵

2.1. Finalità e caratteristiche generali

La formazione del bilancio, inteso quest'ultimo come insieme di prospetti contabili quantitativi e qualitativi finalizzati a fornire una rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e il risultato economico del periodo di un ente in funzionamento, cioè di un ente caratterizzato da una continuità operativa, si fonda su principi contabili. I principi contabili sono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure e i metodi di applicazione, che individuano i fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio. Si tratta di principi che hanno autorevole sostegno e avallo nella dottrina ragionieristica più avanzata e negli esperti amministrativi oculati e competenti, così da diventare di generale accettazione anche in un contesto internazionale.

I principi contabili si distinguono in principi contabili generali o postulati del bilancio di esercizio e principi contabili applicati. I postulati del bilancio costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui devono uniformarsi i principi contabili applicati alle singole poste di bilancio incluse quelle relative ad enti che operano in settori specialistici.

²⁴ Le imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al Libro I del codice civile sono tenute a redigere il bilancio di esercizio secondo le Linee guida e gli schemi adottati dall'Agenzia per le Onlus, ai sensi del Decreto del Ministero dello sviluppo economico 24.1.2008 "Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155".

²⁵ Le sezioni concernenti i "postulati di bilancio" e i "criteri di valutazione" del documento rappresentano una versione rivista e corretta delle pertinenti sezioni contenute in: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit", 2006.

2.2. Assunzioni contabili

La redazione del bilancio degli Enp si fonda sulle assunzioni della continuità aziendale e della competenza economica.

I successivi principi contabili sono predisposti, perciò, sulla supposizione che tali presupposti siano validi.

Nel caso in cui una delle due assunzioni sia assente o venga meno, i redattori del bilancio sono tenuti ad adottare, laddove necessario, criteri alternativi.

In particolare, i principi contabili dispongono specifiche indicazioni per gli Enp che redigono i propri bilanci in base al criterio di cassa.

2.2.1. Continuità aziendale

I bilanci sono redatti in base al presupposto che l'ente sia in funzionamento e che continui ad esserlo nel prevedibile futuro, laddove con "prevedibile futuro" si intendono almeno i dodici mesi successivi alla data di chiusura dell'esercizio.

Si assume, in sostanza, che l'ente non abbia né l'intenzione né il bisogno di cessare né di ridurre significativamente il livello della propria attività; qualora esista l'intenzione o vi siano le condizioni per giungere a diverse conclusioni, devono essere utilizzati criteri alternativi che meglio possano rappresentare tale circostanza. Si pensi, per esempio, al caso in cui un Enp, istituito col fine di gestire uno specifico evento, termini la propria attività in corrispondenza della conclusione della manifestazione o, in via più generale, al caso in cui un Enp porti a termine la propria missione e cessi, di conseguenza, la propria attività. In tal caso, come anche nelle ipotesi in cui vi sia evidenza di situazioni patologiche che possano far presupporre lo stato di crisi irreversibile, allorché tale circostanza sia nota alla data di redazione del bilancio, è necessario fare riferimento a principi e criteri alternativi, in grado di poter meglio rappresentare la posizione patrimoniale-finanziaria e la gestione dell'ente. La definizione di principi e criteri di valutazione concernenti situazioni in cui non vi siano i presupposti per una continuità aziendale esula dal campo di applicazione del presente documento.

2.2.2. Competenza economica

I bilanci degli Enp dovrebbero, anche laddove non siano presenti norme cogenti, essere redatti secondo il principio della competenza economica. I bilanci redatti per competenza economica risultano i più adatti a fornire informazioni in merito al reale stato di salute dell'ente, con riferimento alla situazione patrimoniale-finanziaria ed a quella economica.

È tuttavia consentito agli Enp di minori dimensioni, contraddistinti da strutture amministrative normalmente esigue, di redigere il bilancio secondo il principio di cassa.

Si raccomanda, in ogni caso, anche gli Enp di minori dimensioni di redigere il proprio bilancio in base alla competenza economica ogniqualvolta questo sia possibile sotto il profilo delle risorse e rilevante per la rappresentazione veritiera e corretta della situazione dell'ente.

Il principio della competenza economica si fonda sulla irrilevanza delle dinamiche finanziarie rispetto alla rappresentazione del valore economico. Pertanto i proventi e gli oneri devono essere rappresentati nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui essi hanno trovato giustificazione economica.

Negli Enp il principio della competenza economica assume una connotazione più estesa di quanto non avvenga nelle aziende lucrative.

Laddove siano ravvisabili prestazioni sinallagmatiche, ossia prestazioni caratterizzate dalla presenza di uno scambio con il quale le parti si obbligano ad effettuare reciproci adempimenti, è opportuno identificare – come solitamente avviene nella prassi delle imprese - i costi di competenza dell'esercizio (definizione relativa) in funzione della correlazione di essi con i ricavi conseguiti nello stesso periodo di tempo (definizione assoluta).

Qualora non sia rinvenibile un ricavo immediato o mediato la competenza economica dei costi deve essere individuata non già in relazione al ricavo conseguito bensì quando:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- l'erogazione è avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o di godimento (nel caso di beni e servizi destinati a collettività individuate), ovvero il bene o il servizio è divenuto di pubblico beneficio o dominio (nel caso di attività a beneficio diffuso, quali le attività di ricerca, culturali ecc.).

La partecipazione del costo al processo produttivo si realizza quando:

- a. i costi sostenuti in un esercizio riguardano fattori che hanno la loro utilità nell'esercizio stesso ovvero, non ne sia identificabile o valutabile la futura utilità;
- b. la competenza economica dei costi può essere determinata anche sulla base di assunzioni del flusso dei costi (per esempio, l'utilizzo dei criteri del Fifo, Lifo o costo medio ponderato per la valutazione delle merci) o, in mancanza di una più diretta associazione, per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica (per esempio, l'ammortamento per la ripartizione sistematica dei beni aventi utilità pluriennale);
- c. viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- d. l'associazione al processo produttivo o la ripartizione della utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale rilevanza.

I proventi degli Enp sono di norma non correlati alle attività di carattere istituzionale da queste svolte secondo una logica sinallagmatica. Donazioni, contributi ed altri proventi di natura non corrispettiva, devono essere iscritti nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui questi sono riscossi, ovvero nell'esercizio in cui il titolo alla riscossione ha carattere giuridico.

Qualora sia ravvisabile una correlazione tra proventi comunque di natura non corrispettiva (donazioni e contributi) con specifiche attività dell'Enp, questi possono essere correlati con gli oneri dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti le attività istituzionali degli Enp ed esprime la necessità di contrapporre agli oneri dell'esercizio, siano essi certi o presunti, i relativi proventi. Tale correlazione si realizza:

- a. per associazione di causa ad effetto tra proventi e oneri. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente;
- b. per imputazione diretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia cessata la correlazione con l'onere;
- c. per imputazione indiretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché pur non essendo correlabili ad uno specifico onere sono comunque correlabili ad una o più attività dell'esercizio.

Nonostante il principio di competenza sia la tecnica di rilevazione più adatta per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale degli Enp, si ritiene ammissibile, nel rispetto dei postulati esposti in questo Principio contabile, che gli Enp di minori dimensioni²⁶ possano utilizzare un sistema di rilevazione articolato sulle entrate e le uscite di cassa. Tali flussi, rappresentativi degli effettivi introiti ed esborsi che l'Enp ha effettuato nel corso dell'esercizio interessato, si sostanziano in un incremento o in un decremento della cassa e dei depositi a vista a disposizione dell'ente.

L'Enp può considerare di rilevare contestualmente alle variazioni di cassa anche le movimentazioni delle disponibilità liquide equivalenti, intese come attività e passività finanziarie che risultino:

- con scadenza a breve termine;
- ad alta liquidità;
- prontamente convertibili in valori di cassa noti;
- soggetti a un irrilevante rischio di variazione del loro valore.

²⁶ Alla data di redazione del presente Principio contabile, sono considerati "enti non profit di minori dimensioni" gli Enp con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 Euro. Si veda: Agenzia per le Onlus, "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit", § 1.3.

La rilevazione delle disponibilità liquide equivalenti dovrà avere separata e distinta illustrazione²⁷.

Gli specifici Principi contabili analizzano le circostanze in cui è ritenuto non possibile o adeguato adottare il principio della competenza economica.

2.3. Clausole generali

Nella preparazione del bilancio, occorre tenere in considerazione, con riferimento agli aspetti valutativi e di informativa, le seguenti finalità preminenti:

- l'esposizione chiara;
- la veridicità;
- la correttezza;
- la ricerca di un elevato livello di responsabilità rispetto al dovere di rendicontazione (*accountability*).

Il raggiungimento di tali finalità può prevedere, in casi eccezionali e con motivazioni debitamente giustificate, una deroga all'applicazione degli specifici metodi applicativi e, laddove questi siano carenti, dei postulati di bilancio.

2.3.1. Esposizione chiara

Il principio della chiarezza consiste nel prevedere che l'utilizzatore del bilancio possa comprendere, senza alcuna ambiguità, la natura e il contenuto delle poste, nonché le modalità di determinazione quantitativa delle stesse.

2.3.2. Veridicità

Il principio della veridicità mira ad assicurare, per un verso, la completezza della rappresentazione delle attività e delle operazioni oggetto di valutazione e, per altro verso, l'individuazione delle valutazioni economiche più confacenti alla realtà rappresentata, nel rispetto del *corpus* di regole normativamente predisposto e della finalità sottostante.

2.3.3. Correttezza

Il principio della correttezza identifica il rispetto delle regole tecniche che presiedono alla redazione del bilancio, tenuto conto dell'oggetto economico della rappresentazione (situazione patrimoniale e finanziaria e risultato della gestione aziendale): esso si sostanzia nella scelta delle norme contabili ritenute più idonee a rappresentare tale realtà in conformità alla filosofia legale e nella comunicazione non fuorviante dei risultati raggiunti, a cui va associata ogni altra informazione che consenta una rappresentazione corretta di tale risultato.

²⁷ Se, per esempio, l'Enp è proprietario di titoli di Stato aventi scadenza entro tre mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, l'importo correlato ai titoli costituisce un incremento di disponibilità liquide equivalenti.

2.3.4. Accountability

Uno degli obiettivi nella redazione del bilancio delle Enp è quello di contribuire alla creazione e allo sviluppo di un clima di fiducia all'interno della collettività/comunità di riferimento. Per poter raggiungere tale risultato, occorre che l'attività dell'Enp sia trasparente e coerente con le decisioni intraprese (*accountable*).

Nella redazione del bilancio, in particolare nella Relazione di missione, l'Enp deve dare prova della propria attenzione alle regole di responsabilità nei confronti della collettività di riferimento (*responsibility*), indicando, laddove utile ai fini informativi e comunicativi, i livelli di efficacia ed efficienza raggiunti. Pertanto nel processo di redazione del bilancio deve essere perseguito l'obiettivo della effettiva esplicazione delle attività poste in essere dall'organizzazione.

Il rispetto delle suddette condizioni porta all'adozione continuativa di schemi e prospetti di bilancio strutturati ed efficacemente adeguati a fornire la più approfondita informativa comparabile nello spazio e nel tempo: l'obiettivo complessivo è pertanto quello di realizzare una effettiva trasparenza sui risultati dell'Enp. Di particolare utilità potrebbe essere la pubblicazione di prospetti informativi correttamente tratti dai documenti di bilancio.

2.4. Principi generali di bilancio

I principi generali di bilancio o postulati sono individuabili essenzialmente in:

- comprensibilità;
- imparzialità (neutralità);
- significatività e rilevanza;
- prudenza;
- prevalenza della sostanza sulla forma;
- comparabilità e coerenza;
- verificabilità dell'informazione;
- annualità;
- principio del costo.

2.4.1. Comprensibilità

Il principio della comprensibilità deve anch'esso essere concepito, per molti aspetti, come un concetto rafforzativo della rappresentazione veritiera e corretta. Il sistema dei prospetti contabili contenuti nel bilancio deve poter essere comprensibile nella sua sostanza e nella sua forma.

Sotto il profilo sostanziale, il bilancio deve mostrare una chiara e intelligibile imputazione degli elementi alle specifiche poste.

Per quanto concerne l'aspetto formale, il bilancio deve proporre una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali nonché una esauriente informativa di carattere qualitativo negli appositi documenti. Le classificazioni devono garantire contestualmente analiticità e sinteticità nell'analisi dei fenomeni gestionali. Una eccessiva analiticità può disperdere e confondere le informazioni più significative, mentre una eccessiva sinteticità rischia di fornire un quadro non esauriente dell'attività svolta.

2.4.2. Imparzialità

Le informazioni contenute nei prospetti contabili devono, in aggiunta, essere imparziali (neutre), ossia scevre da distorsioni preconcepite. Il bilancio non è imparziale se tramite la presentazione di natura discorsiva di particolari dati o informazioni tende a orientare le decisioni degli utilizzatori in direzione divergente rispetto a quella coerente. Il fatto che il bilancio sia indirizzato a una specifica categoria di soggetti, invece, non è elemento decisivo per determinare la non neutralità dello stesso²⁸.

2.4.3. Significatività e rilevanza

Le informazioni sono significative quando sono in grado di influenzare le decisioni, non soltanto economiche, degli utilizzatori, aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti e futuri.

Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente.

La significatività dell'informazione è correlata alla sua natura e alla sua portata quantitativa (rilevanza). La significatività dell'informazione è influenzata dalla sua natura e dalla sua rilevanza. In alcune circostanze, la natura della sola informazione risulta sufficiente per determinare la sua significatività. L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata

²⁸ Per esempio, il bilancio di un Enp che acquisisce contributi da privati al fine di erogare finanziamenti per opere sociali deve fornire informazioni più attente concernenti l'utilizzo delle risorse, in quanto ha negli erogatori il proprio pubblico privilegiato; non per questo il bilancio della Fondazione è da considerarsi privo della caratteristica della neutralità.

presentazione può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa e fornisce una soglia o un limite piuttosto che rappresentare una caratteristica qualitativa primaria che l'informazione deve possedere per essere utile.

Negli Enp, attraverso l'informativa di natura qualitativa s'intende dimostrare che il fine dell'ente è prevalentemente quello di creare un valore sociale per la comunità.

2.4.4. Prudenza

La redazione del bilancio prevede necessariamente l'esercizio di un giudizio soggettivo nella imputazione di determinate poste in bilancio. Ciò è dovuto al fatto che la competenza economica prevede l'iscrizione di oneri o proventi che spesso hanno avuto una manifestazione economica ma che non hanno ancora trovato equivalente manifestazione monetaria²⁹. Nella valutazione degli elementi di bilancio, occorre fare uso del principio della prudenza, che consiste nell'impiego di un grado di cautela nell'esercizio dei giudizi necessari per l'effettuazione delle stime affinché le attività e i proventi non siano sovrastimati e le passività e gli oneri non siano sottostimati. L'utilizzo di tale principio, inoltre, comporta l'iscrizione dei proventi solamente nelle ipotesi in cui questi siano effettivamente realizzati e l'imputazione degli oneri anche qualora questi siano anche solamente probabili.

2.4.5. Prevalenza della sostanza sulla forma

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma rappresenta per molti aspetti un corollario della clausola generale della rappresentazione veritiera e corretta. La sostanza rappresenta l'essenza nonché la rilevanza economica dell'evento.

Con riferimento alla inscindibilità dei documenti che formano lo schema di rappresentazione degli Enp, laddove i prospetti quantitativi non possano realizzare appieno il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, i documenti discorsivi del bilancio (solitamente la nota integrativa e la relazione di missione) devono contenere tutte le informazioni di carattere qualitativo che consentano di rendere la rappresentazione veritiera e corretta.

2.4.6. Comparabilità e coerenza

Per poter fornire informazioni utili il bilancio deve poter essere comparabile. L'accezione di comparabilità assume un duplice significato: spaziale e temporale.

²⁹ Si pensi, per esempio, alla vendita di un cespite, finalizzata a creare liquidità in vista di un finanziamento di ricerca. Tale vendita crea contestualmente la rilevazione di un provento (da iscrivere nel rendiconto gestionale) e di un credito. Se il debitore è insolvente, sarà necessario rivedere l'importo del credito iscritto in bilancio e l'eventuale rettifica dovrà necessariamente essere basata su una previsione dell'attività futura del debitore; tale previsione potrà essere confermata o smentita solo da eventi futuri, che, in quanto tali, sono coperti necessariamente da un'alea.

Il bilancio è comparabile nello spazio quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'ente con quelli di altri Enp. Tale fine può essere raggiunto tramite l'impiego da parte degli Enp dei medesimi principi generali di redazione e dei medesimi criteri applicativi.

Il bilancio è comparabile nel tempo quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'ente con quelli ottenuti dallo stesso in esercizi passati. Tale finalità è raggiungibile solamente applicando in maniera costante i medesimi principi e criteri nel corso del tempo. Questa caratteristica si concretizza con l'evidenziazione dei medesimi dati quantitativi e delle stesse informazioni qualitative in maniera costante nel tempo. Il requisito della comparabilità nel tempo non deve, però, costituire un ostacolo alla possibilità di fornire un'informativa sempre più corretta. Per esempio, laddove un ente venisse a conoscenza di nuove informazioni in merito a uno specifico fatto od operazione che comportino il cambiamento di contabilizzazione dello stesso, l'ente non solo può cambiare criterio ma è tenuto a farlo in base alla clausola generale di rappresentazione veritiera e corretta.

2.4.7. Verificabilità dell'informazione

Le informazioni di carattere patrimoniale, economico e finanziario desumibili dal bilancio devono essere verificabili attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo conto altresì degli elementi soggettivi che hanno influenzato la stesura del bilancio stesso.

In altre parole, solo ripercorrendo l'iter logico che ha guidato i redattori nelle scelte e nelle valutazioni che ogni bilancio necessariamente implica, il lettore è messo nelle condizioni di controllare come si sia giunti a certi dati e, dunque, di poter percepire la capacità informativa dei valori indicati.

2.4.8. Annualità

Tale principio stabilisce il vincolo delle operazioni ad un esercizio annuale, in modo da agevolare il controllo dell'attività dell'ente. Il bilancio relativo a tale periodo deve essere redatto in modo da consentire la comparabilità nel tempo dei dati aziendali e la sua comparabilità con i bilanci di altri enti dello stesso settore. Il principio dell'annualità normalmente si concretizza nell'approvazione del bilancio (di norma entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio).

2.4.9. Principio del costo

Il criterio di valutazione più comunemente usato è il costo storico. Esso generalmente si combina con altri criteri.

Il principio del costo si presenta di facile applicabilità, in quanto riduce la possibilità di valutazioni soggettive.

È caratterizzato da due configurazioni:

1. *Il costo d'acquisto.* Nell'oggetto di calcolo sono inclusi gli oneri sostenuti per l'acquisizione e la predisposizione all'utilizzo del bene acquisito.

-
2. *Il costo di produzione.* Il valore si ottiene dalla somma dei costi sostenuti per la sua produzione in economia, ossia all'interno dell'Enp. Concorrono alla determinazione del valore suddetto sia i costi diretti, sia i costi indiretti ragionevolmente imputabili al prodotto/servizio secondo criteri di razionalità relativa.

2.4.10. Eventuali conflitti tra clausole generali, caratteristiche qualitative e metodi applicativi

Si può verificare, talvolta, che nella redazione del bilancio si presentino situazioni di conflitto tra clausole generali e/o caratteristiche qualitative.

Il bilancio deve tendere a perseguire le cosiddette clausole generali; ciò significa che una caratteristica qualitativa non può, in alcun modo, portare a scelte contabili contrarie ai fini indicati nelle clausole generali.

Laddove vi sia un conflitto tra più caratteristiche qualitative, occorre stabilire quale caratteristica debba essere utilizzata, in base alle disposizioni legislative e tecniche in materia, alle specifiche situazioni ed alle finalità che il bilancio si propone di raggiungere.

La scelta di un determinato criterio comporta l'applicazione dello stesso in situazioni simili o analoghe.

In casi eccezionali le disposizioni dei Principi contabili possono porsi in contrasto con la rappresentazione veritiera e corretta. In tali casi, occorre derogare alla previsione dando illustrazione delle motivazioni e indicando gli effetti di tale deroga.

3. Contenuto del bilancio di esercizio

Il bilancio di un Enp si compone di:

- 1) Stato Patrimoniale
- 2) Rendiconto gestionale
- 3) Nota integrativa
- 4) Relazione di missione

I quattro documenti sopra elencati costituiscono, nel loro complesso, il bilancio di esercizio.

Si osserva che, per gli enti che svolgono rilevante attività produttiva tipica (ospedali, scuole, centri di assistenza, musei, ecc.), il documento n. 2 potrà essere integrato con un apposito Conto Economico gestionale atto a rappresentare i costi ed i ricavi di ciascuna di tali attività specifiche. Un apposito Conto Economico Gestionale separato potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale), ai fini di una maggiore chiarezza dell'informazione.

I soggetti con proventi e ricavi annui inferiori a 50.000 Euro³⁰ potranno redigere, in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, un rendiconto finanziario predisposto secondo criteri di cassa cui dovrà essere allegato un prospetto sintetico delle attività patrimoniali in essere alla data di bilancio (Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale).

Gli enti non profit retti in forma societaria (cooperative sociali ed imprese sociali in forma societaria), i quali devono redigere gli schemi di bilancio previsti dal codice civile per la loro forma giuridica, potranno riclassificare i dati secondo gli schemi previsti dal presente documento.

Per i bilanci degli enti vale il principio della continuità di applicazione dei modelli e dei criteri al fine di renderli confrontabili. I criteri di valutazione, per la redazione del bilancio di esercizio, non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe al principio di continuità nell'applicazione dei criteri di valutazione, sono consentite in casi eccezionali e dovranno essere adeguatamente motivate e spiegate in Nota Integrativa, indicando anche l'eventuale influenza che ha sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato dell'esercizio.

³⁰ Si consideri che il testo originario delle linee guida pone il limite per la redazione del modello semplificato a 250.000 Euro. Il testo qui inserito include l'indicazione contenuta nelle proposte del CNDCEC per porre il limite delle semplificazioni a 50.000 Euro.

4. Schemi di Bilancio

4.1 Lo Stato Patrimoniale

Lo schema di Stato Patrimoniale individuato per gli enti non profit va redatto secondo quanto previsto per le società dall'art. 2424 del codice civile, con alcune modifiche e aggiustamenti che tengano conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio degli enti non profit.

In particolare, nello schema proposto si rilevano le seguenti significative differenze rispetto a quello previsto per le imprese commerciali:

- sono stati superati tutti i riferimenti alle società controllanti che in forza del carattere di autogoverno degli enti non profit non possono esistere; sono rimasti, invece, i crediti per quote associative da incassare, con riferimento agli enti associativi;
- con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto si è ritenuto di evidenziare:
 - il fondo di dotazione iniziale;
 - il patrimonio libero che è costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie libere;
 - il patrimonio vincolato che è composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli Organi istituzionali e dalle riserve statutarie vincolate.

Sono, inoltre, indicati i conti d'ordine relativi agli impegni, alle garanzie e ai beni di terzi o presso terzi.

Nello schema di Stato Patrimoniale proposto non si ritiene di separare il patrimonio dedicato all'attività istituzionale, rispetto a quello dedicato all'attività accessoria³¹.

Si propone, quindi, lo schema di Stato Patrimoniale riportato in Appendice che non si discosta significativamente da quello previsto dal codice civile per le società.

³¹ In molti casi le aziende non profit accanto all'attività istituzionale possono svolgere anche attività cosiddette accessorie (o strumentali).

Sotto l'aspetto meramente patrimoniale, occorre precisare che per lo svolgimento dell'attività accessoria, l'ente non profit può fare uso:

- dello stesso patrimonio (e degli stessi finanziamenti) utilizzato/accesi per lo svolgimento dell'attività istituzionale; oppure:
- di beni patrimoniali (o finanziamenti) specifici, i quali possono essere anche diversi da quelli utilizzati/accesi per l'attività istituzionale.

Nella realtà italiana difficilmente si gestiscono due patrimoni separati e distinti.

Non sembra necessario, ai fini civilistici, qualora l'azienda non profit utilizzi per lo svolgimento dell'attività accessoria lo stesso patrimonio impiegato per quella istituzionale, frazionare il medesimo nella quota-parte afferente l'attività istituzionale e in quella afferente invece l'attività accessoria: ciò, infatti, ha senso soprattutto ai fini fiscali e non civilistici; inoltre, tale procedimento produrrebbe effetti di notevole "inquinamento" della rappresentazione veritiera e corretta, in quanto implicante interventi di ripartizione di valori, caratterizzati da una natura eccessivamente discrezionale.

Si osserva che lo schema può essere utilizzato dagli enti solo per le voci che interessano in quanto sono state movimentate nel periodo. Inoltre, possono essere anche modificate, raggruppate o aggiunte ulteriori voci se necessario, dandone rilievo nella Nota integrativa. In ogni caso, **occorre conservare le classi**.

Viene proposto in appendice anche uno schema sintetico di Stato Patrimoniale per classi.

4.2 Il Rendiconto Gestionale

Lo scopo fondamentale del Rendiconto Gestionale è quello di rappresentare il risultato gestionale (positivo o negativo) di periodo e di illustrare, attraverso il confronto tra proventi/ricavi e costi/oneri di competenza dell'esercizio, come si sia pervenuti al risultato di sintesi. È questo un risultato complesso che misura l'andamento economico della gestione ma anche il contributo dei proventi e degli oneri non legati a rapporto di scambio. Per le imprese commerciali il risultato economico di sintesi della gestione è rappresentato mediante la redazione del Conto Economico. Tale traslazione logica non può, invece, essere operata meccanicamente per gli enti non profit, per i quali risulta più indicata la denominazione di Rendiconto Gestionale, così come avviene per le istituzioni non profit anglosassoni, che denominano tale documento "*statement of activities*".

Infatti gli enti non profit non orientano i propri comportamenti gestionali secondo le logiche del mercato capitalistico, ed anche quando ciò avvenisse, lo fanno strumentalmente rispetto ad altri fini. Pertanto, il risultato del confronto fra impiego e destinazione dei fattori produttivi (costi di gestione) da un lato, ed i ricavi (che si possono definire tali solo se si formano nello scambio) ed i proventi (contribuzioni, lasciti, donazioni ecc.) dall'altro, non assume il significato economico di sintesi tipico dell'impresa.

Considerate le diverse ragioni che generano i componenti positivi del risultato gestionale, nello schema di Rendiconto Gestionale si distinguono i ricavi, quali contropartite di scambi, dai proventi che non derivano da rapporti di scambio. Occorre ricordare che comunque anche i ricavi, frutto di scambi di mercato, spesso non sono determinati in funzione dei prezzi mediamente praticati, bensì a valori inferiori, in relazione allo scopo ideale che origina il rapporto commerciale che vede coinvolto l'ente non profit.

Di conseguenza, l'attività di rendicontazione negli enti non profit ha come scopo principale quello di informare i terzi sull'attività posta in essere dall'ente nell'adempimento della missione istituzionale ed ha, come oggetto, le modalità attraverso le quali l'ente ha acquisito ed impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività.

Il Rendiconto Gestionale a proventi/ricavi e costi/oneri informa, pertanto, sulle modalità con le quali le risorse sono state acquisite ed impiegate nel periodo, con riferimento alle cosiddette "aree gestionali". Le aree gestionali degli enti non profit corrispondono a segmenti di attività omogenei che possono essere rappresentati come segue:

-
- **attività tipica o di istituto.** Si tratta dell'attività istituzionale svolta dall'ente non profit seguendo le indicazioni previste dallo statuto;
 - **attività promozionale e di raccolta fondi.** Si tratta di attività svolte dall'ente nel tentativo di ottenere contributi ed elargizioni in grado di garantire la disponibilità di risorse finanziarie per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento dei fini istituzionali;
 - **attività accessoria.** Si tratta di attività diversa da quella istituzionale ma complementare alla stessa in quanto in grado di garantire all'ente non profit risorse utili a perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto;
 - **attività di gestione finanziaria e patrimoniale.** Si tratta di attività di gestione patrimoniale e finanziaria strumentali all'attività istituzionale;
 - **attività di supporto generale.** Si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'ente che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne assicura la continuità.

I valori di periodo sono comparati con gli stessi valori del periodo precedente. Se vi sono variazioni nei criteri di valutazione o rappresentazione che influiscono sulla significatività della comparazione, queste sono inserite nella nota integrativa per garantire la completezza dell'informazione. Quando l'ente non profit prevede, nel proprio assetto istituzionale, la presenza di soci, associati od aderenti, le transazioni con i soci sono rilevate separatamente da quelle con i non soci.

Nel presente documento sono stati previsti due schemi di Rendiconto Gestionale: uno schema di rendiconto semplificato di pura cassa per gli enti minori ed uno schema di Rendiconto Gestionale di competenza per gli enti che superano la soglia di 50.000 euro di ricavi/proventi annui. Per questi ultimi, allo scopo di dare opportune informazioni circa l'aspetto economico della gestione, è stato prescelto il Rendiconto Gestionale a proventi, ricavi ed oneri, che permette un'informazione più efficace sulla provenienza e sull'utilizzo delle risorse. La descrizione delle aree tiene conto delle caratteristiche gestionali degli enti.

Si propone uno schema di Rendiconto Gestionale avente le seguenti caratteristiche:

- rappresentazione dei valori a sezioni contrapposte preferita rispetto a quella scalare. Tale scelta deve essere valutata nei suoi aspetti positivi (immediata visualizzazione dei componenti positivi e negativi) e nei suoi limiti (impossibilità di evidenziare i risultati intermedi, che, se significativi, possono comunque essere indicati in nota integrativa o in appositi prospetti allegati);
- classificazione dei proventi in base alla loro origine (ad esempio, da contributi su progetti, da contratti con enti pubblici, da raccolta fondi ecc.).

-
- classificazione degli oneri ripartiti per aree gestionali. Ad esempio il costo del personale non è indicato nel valore complessivo - che peraltro può essere rappresentato nel conto economico gestionale o nella nota integrativa – ma viene ripartito in relazione alle aree gestionali (attività tipiche, attività accessorie, supporto generale).

Si fa inoltre presente che la suddivisione degli oneri e proventi tra diverse aree gestionali può comportare difficoltà nella ripartizione dei componenti economici “comuni” a più aree gestionali (es.: costo del personale, costi per servizi, costi per ammortamenti, costi per affitti, ecc.). Operativamente, si ritiene che non vi siano problemi a scomporre i costi comuni nelle diverse aree gestionali e ad indicare nella nota integrativa le metodologie adottate, per gli enti dotati di contabilità analitica o di un’adeguata struttura amministrativa. Nel caso di enti che non dispongono di una contabilità analitica, e qualora vi siano costi comuni significativi, può essere utile allegare al bilancio di esercizio una tabella che espliciti il criterio di ripartizione degli oneri.

4.3 Conto Economico Gestionale

Gli enti che svolgono una rilevante attività produttiva tipica (gestioni ospedaliere, assistenziali, scolastiche, di ricerca, ecc.), possono predisporre ad integrazione del Rendiconto Gestionale, per tale attività economica rilevante, un Conto Economico in forma scalare secondo lo schema di cui all’art. 2425 c.c. atto a rappresentare i costi e i ricavi di tale attività produttiva. In tal modo, si possono apprezzare più incisivamente l’aspetto economico della gestione ed i risultati intermedi. Le risultanze di detto conto confluiranno nel Rendiconto Gestionale a sezioni contrapposte, nell’area gestionale delle attività tipiche. Apposito Conto Economico Gestionale separato potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale), ai fini di una maggiore chiarezza dell’informazione.

4.4 Semplificazione per gli enti minori: Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale

I soggetti con ricavi e proventi inferiori a 50.000 Euro annui potranno redigere, in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, un solo prospetto: il Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale, il cui schema è stato riportato in appendice.

Il Rendiconto è suddiviso in due sezioni:

- sezione A, Incassi e Pagamenti;
- sezione B, Situazione Attività e Passività.

La sezione A (incassi e i pagamenti) riporta i flussi monetari in entrata ed in uscita, manifestatisi nel corso del periodo amministrativo. I valori sono confrontati con quelli dell'esercizio precedente e sono distinti a seconda che siano relativi alla "gestione corrente" o alla "gestione in conto capitale". Per facilitare la collocazione dei valori nel prospetto si sono individuate le principali voci componenti. Tale classificazione è da considerarsi indicativa: gli enti minori potranno quindi suddividere le proprie voci di entrata e di spesa nelle modalità più adeguate alla propria attività ed alle eventuali disposizioni legislative che ne regolano il bilancio, ferma restando la distinzione generale tra le aree di entrata e di spesa contraddistinta dalle sigle A1, A2, A4, A5.

Gli incassi e i pagamenti della "gestione corrente" sono quelli che si realizzano in modo definitivo nel corso dell'esercizio, mentre quelli riferibili alla "gestione in conto capitale" conseguono a variazioni di natura patrimoniale negli investimenti, nei disinvestimenti, nell'accensione e nel rimborso dei prestiti. Le variazioni monetarie riconducibili alla gestione in conto capitale influenzano, nella sezione B del prospetto, i correlati valori delle Attività e delle Passività.

Il sub-totale degli incassi della gestione corrente (A1) può essere confrontato con quello dei pagamenti (A4) per evidenziare le condizioni di equilibrio, o meno, nel reperimento delle fonti e degli impieghi del capitale monetario; mentre il totale degli incassi (A3), meno il totale dei pagamenti (A6) dà la differenza che, sommata algebricamente ai "fondi liquidi iniziali" (A7), fornisce l'importo dei "fondi liquidi di fine anno" (A8) che dovranno coincidere, o essere riconciliati, con le risultanze dei saldi dei conti accesi alle liquidità, tesoreria (o cassa), più i vari conti correnti (bancari e postali).

La sezione B del prospetto fornisce le informazioni sulle più significative voci che compongono l'attivo e il passivo dell'ente non profit, senza un vincolo di quadratura; a tal fine non sono evidenziati i totali delle attività e delle passività.

Le Attività sono suddivise in tre categorie:

B1- Fondi liquidi, che rappresentano il saldo della tesoreria e dei conti correnti, bancari e postali, come risultano dalla contabilità al termine dell'esercizio; il loro importo deve concordare con quello del punto A8, sezione A, "fondi liquidi a fine anno";

B2- Attività monetarie e finanziarie, che individuano i crediti (ad es. derivanti da attività istituzionale ed accessoria) e gli eventuali investimenti in titoli delle disponibilità liquide;

B3- Attività detenute per la gestione dell'ente, che raccolgono i beni ad utilizzo pluriennale, oltre che le eventuali rimanenze di magazzino di proprietà dell'ente non profit: tali beni possono essere semplicemente elencati o anche, a discrezione dell'ente, valorizzati, scegliendo liberamente ma in modo omogeneo per tutti i beni tra il costo e il valore corrente. E' ammessa un'esposizione di sintesi delle principali voci con la conservazione del dettaglio fra i documenti amministrativi.

Le Passività (B4) espongono i debiti dell'ente non profit con l'indicazione dell'ammontare dovuto ed, eventualmente, della scadenza; anche per i debiti, se occorre un maggior livello di dettaglio, si procederà con un documento amministrativo specifico.

4.5. Nota integrativa

Ove siano significativi, la nota integrativa deve indicare:

1. informazioni generali sull'ente ed in particolare: denominazione, data di costituzione, principali ambiti di attività, sede/i operativa/e, regime fiscale applicato, ogni altra informazione di carattere generale considerata rilevante
2. i principi adottati per la redazione del bilancio di esercizio
3. i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio di esercizio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
4. i criteri di valutazione adottati per le immobilizzazioni materiali e immateriali, oltreché la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse. Andranno anche indicate la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali e materiali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati gestionali, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati gestionali dell'esercizio. Laddove esistenti dovranno anche essere indicate un apposito prospetto le caratteristiche quali-quantitative ed il valore stimato dei beni immobili utilizzati a titolo gratuito dall'ente per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali;
5. la composizione delle voci: «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» e «oneri pluriennali», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
6. le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo, almeno con riferimento alle macroclassi;
7. l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile, o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito; le medesime informazioni devono essere fornite nel caso in cui l'ente partecipi al fondo di dotazione di altri enti non profit;
8. l'ammontare dei crediti e dei debiti scaduti indicando la ragione del ritardo nei pagamenti;

-
9. distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni dell'ente, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
 10. la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» dello Stato Patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
 11. le voci di patrimonio netto, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione con specifica indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
 12. gli impegni non risultanti dallo Stato Patrimoniale, le notizie sulla composizione e natura di tali impegni, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente, specificando quelli relativi a imprese controllate e collegate; le medesime informazioni devono essere fornite nel caso in cui l'ente partecipi al fondo di dotazione di altri enti non profit;
 13. una breve descrizione della politica di raccolta fondi e degli effettivi proventi introitati evidenziando il costo della raccolta;
 14. le metodologie adottate per la ripartizione dei costi comuni fra le aree gestionali individuate nel Rendiconto Gestionale;
 15. in un apposito prospetto informazioni dettagliate sui servizi e sui beni ricevuti a titolo gratuito per la successiva distribuzione gratuita o vendita, evidenziando, per ciascuna categoria di beni, le quantità iniziali, gli aumenti, le diminuzioni e le quantità finali;
 16. un'indicazione quantitativa degli apporti dati dal lavoro volontario (numero di volontari, ore impiegate...);
 17. il dettaglio della voce «altri proventi e ricavi » distinto tra categorie di attività, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
 18. un dettaglio delle voci che compongono i Proventi finanziari e patrimoniali, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
 19. il dettaglio delle voci che compongono i Proventi Straordinari e gli Oneri Straordinari, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
 20. il dettaglio degli eventuali compensi e rimborsi spese a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili, illustrandone le ragioni.
Qualora gli amministratori non abbiano ricevuto, in modo diretto o indiretto, alcun tipo di compenso in denaro, servizi o natura, la nota integrativa deve darne informazione.

-
21. le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;
 22. tutti i contratti stipulati con le Pubbliche Amministrazioni con specifica indicazione dell'amministrazione contraente, della durata, dell'oggetto e dell'importo;
 23. informazioni di dettaglio relativamente a sovvenzioni, donazioni, atti di liberalità, erogazioni di beni o di servizi in favore di altri enti durante l'esercizio. La nota integrativa dovrà, al minimo, indicare la denominazione dell'ente sovvenzionato, le motivazioni della sovvenzione ed il suo valore;
 24. laddove l'ente lavora per progetti, in appositi prospetti il dettaglio dei costi sostenuti e dei correlati proventi conseguiti per ciascun "progetto", con specifica indicazione del saldo risultante;
 25. ogni transazione effettuata nel corso dell'esercizio con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi, denominati parti correlate nel mondo non profit³² specificando per ciascuna transazione: la denominazione della parte correlata; la descrizione della relazione fra l'ente e la parte correlata; la descrizione della transazione; l'ammontare della transazione; una sintesi, alla data di redazione del bilancio di esercizio, dell'insieme delle attività e della passività – inclusi eventuali fondi rischi – degli oneri e dei ricavi/proventi conseguenti alle avvenute transazioni con ciascuna singola parte correlata; ogni altro elemento che si ritiene utile a meglio comprendere l'effetto delle transazioni con parti correlate sulla situazione patrimoniale e finanziaria nonché sul risultato gestionale dell'ente.

* * *

Gli enti di minori dimensioni possono redigere la nota integrativa secondo uno schema ridotto e semplificato³³.

³² Per parti correlate si intende:

- ogni amministratore dell'ente;
- ogni persona o ente che abbia il potere di nominare o rimuovere una porzione significativa degli amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni o che ha il potere di dare direttive agli amministratori in ordine all'assunzione delle loro decisioni;
- ogni società, impresa o ente che sia controllato dall'ente (per la nozione di controllo si rinvia a quanto stabilito dal codice civile) ed ogni amministratore di tale società, impresa o ente;
- ogni dipendente o volontario dell'ente che ha l'autorità o la responsabilità di dirigere o controllare le attività principali e le risorse dell'ente;
- ogni persona che è legata ad una persona la quale è parte correlata all'ente.

³³ Si consideri che il testo originario delle linee guida dispone che gli enti di minori dimensioni -come in quel caso definiti- possano anche non redigere la nota integrativa.

Essa dovrà in ogni caso contenere:

- i principi di redazione e criteri di valutazione delle singole poste, anche con riferimento ad eventuali scostamenti di valore da un anno all'altro operate nella valutazione delle immobilizzazioni tecniche (materiali ed immateriali) e finanziarie;
- i criteri di valutazione adottati per le immobilizzazioni materiali e immateriali, oltreché la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse;
- i beni detenuti a titolo gratuito, nonché la loro movimentazione per macroclassi, se beni fungibili (descrizione e valore, con specifica indicazione del criterio adottato);
- il valore dei crediti e debiti assistiti da garanzie reali;
- le fidejussioni prestate e il sistema degli impegni in genere;
- le voci del patrimonio netto, distinguendo tra patrimonio vincolato e non;
- il valore dei debiti e crediti di durata residua superiore a cinque anni;
- il dettaglio delle voci riferite a sopravvenienze attive e passive e a proventi oneri straordinari;
- gli eventuali compensi e rimborsi spesa riconosciuti a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili;
- le operazioni con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi denominati parti correlate nel mondo profit³⁴.

4.6. La Relazione di missione

La Relazione di missione è il documento che accompagna il bilancio in cui gli Amministratori espongono e commentano le attività svolte nell'esercizio, oltreché le prospettive sociali. Essa ha la funzione di esprimere il giudizio degli Amministratori sui risultati conseguiti, di determinare la destinazione del risultato stesso, se positivo, e la copertura – e/o i provvedimenti relativi – se il risultato è negativo.

La Relazione di missione ha la funzione di integrare gli altri documenti di bilancio per garantire un'adeguata rendicontazione sull'operato dell'ente e sui risultati ottenuti, con una informativa centrata sul perseguimento della missione istituzionale, esprimendosi sulle prospettive di continuità aziendale.

La Relazione di missione deve fornire informazioni rispetto a tre ambiti principali:

- missione e identità dell'ente;
- attività istituzionali, volte al perseguimento diretto della missione;

³⁴ Vedi nota precedente.

-
- attività “strumentali”, rispetto al perseguimento della missione istituzionale (attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale).

Per ciascuno degli ambiti sopra menzionati si può procedere ad una più o meno dettagliata rendicontazione in relazione alle dimensioni dell'ente. Di seguito si danno indicazioni, in termini generali, che possono essere adattate in base alle esigenze dell'ente e dei suoi interlocutori.

In primo luogo, deve essere esplicitata la missione che costituisce il riferimento fondamentale per l'analisi della coerenza e dell'efficacia dell'operato dell'ente. In particolare, devono essere puntualmente individuate:

- le finalità istituzionali, che esprimono la ragion d'essere dell'ente in termini sia di “problemi” che questo vorrebbe contribuire a risolvere o affrontare, sia di cambiamenti che vorrebbe determinare attraverso la svolgimento delle sue attività;
- il sistema di valori e di principi che qualifica le finalità e, unitamente a queste, orienta le scelte strategiche ed i comportamenti operativi dei membri dell'ente;
- le principali tipologie di attività attraverso le quali l'ente intende perseguire le finalità istituzionali, coerentemente con il sistema di valori e principi.

Nell'esplicitare la missione dovrebbero inoltre essere messi in rilievo:

- i soggetti primariamente interessati all'operato dell'ente (*stakeholder*);
- l'ambito territoriale di riferimento per l'ente;
- le caratteristiche distintive dell'ente, rispetto ad altri che svolgono attività analoghe.

La rendicontazione sull'identità dell'organizzazione deve essere integrata da informazioni su:

- compagine sociale, precisandone consistenza e composizione;
- sistema di governo e controllo, illustrando l'articolazione, la responsabilità e la composizione degli organi e le regole che determinano il funzionamento; quando rilevante rispetto alle previsioni statutarie, approfondimento sugli aspetti relativi alla democraticità interna e alla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;
- risorse umane, precisando consistenza e composizione in relazione alle diverse tipologie (personale retribuito, volontari, giovani in servizio civile, ecc.).

La rendicontazione sulle attività istituzionali, volte a perseguire in via diretta la missione, deve essere articolata per “macro-aree di intervento”. Con tale termine si intende un insieme di attività istituzionali aggregate sulla base di criteri di

rilevanza rispetto alla missione dell'ente e di comprensione da parte degli *stakeholder* interessati ai risultati sociali raggiunti.

Per ogni macro-area devono essere descritte le diverse attività realizzate, prendendo in esame, in modo tra loro coordinato, i seguenti elementi:

- bisogni rispetto ai quali l'ente è intervenuto e soggetti destinatari;
- obiettivi, strategie, programmi di intervento;
- risultati raggiunti, in termini di quantità e qualità delle realizzazioni prodotte (*outcome*) e, per quanto possibile, una corretta misurazione, degli effetti determinati rispetto ai bisogni identificati.

Sulla base di tali elementi si dovrebbe condurre un'analisi che metta in evidenza anche eventuali criticità di:

- efficacia, intesa come capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati e di soddisfare i bisogni e le aspettative dei soggetti cui è indirizzata l'azione;
- efficienza, intesa come capacità di minimizzare le risorse utilizzate a parità di risultati ottenuti;
- coerenza con gli impegni assunti (nella missione, nella carta dei servizi, ecc.).

A tal fine, possono essere utilizzati specifici indicatori per misurare gli aspetti individuati come rilevanti e per effettuare un confronto tra i valori ottenuti nell'esercizio in esame e altri valori di riferimento (quali: valori di esercizi precedenti, obiettivi predefiniti, standard di riferimento, *benchmark*, ecc.).

La rendicontazione sulle attività "strumentali" (attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale, attività accessorie) deve in particolare prendere in esame:

- la loro capacità di sostenere il perseguimento della missione;
- la loro efficienza;
- la coerenza con la missione, i valori e principi dichiarati.

In particolare per l'attività di raccolta fondi si devono:

- indicare i costi sostenuti, rapportandoli all'ammontare della raccolta stessa;
- fornire informazioni relativamente alla coerenza tra l'utilizzo dei fondi raccolti e le dichiarazioni contenute nei messaggi di raccolta fondi; qualora non sia stato possibile rispettare gli impegni assunti, ne deve essere data adeguata giustificazione, indicando l'utilizzo effettuato.

5. Criteri di Valutazione

5.1 Premessa

Il bilancio negli enti non profit evidenzia peculiarità che implicano la necessità di inquadrare gli specifici temi valutativi nel più generale sistema di rendicontazione degli enti non profit.

Al riguardo, il presente documento dà solo indicazioni generali sulle più significative poste, rinviando alla statuizione di principi contabili di generale accettazione che dovranno essere definiti più nel dettaglio in futuro.

Le valutazioni, come anche si è visto per la struttura dei bilanci, non possono fare pedissequamente riferimento ai principi contabili delle imprese commerciali, data la differenza dei due modelli aziendali. Occorre anche tenere presente che la necessità di avere principi contabili definiti è di minore importanza sul piano gestionale, soprattutto in quanto il bilancio non svolge, come per le imprese, la funzione di determinare il risultato distribuibile ai terzi.

Si pone invece, in via preliminare, il problema di informare correttamente gli stakeholder della missione compiuta e in divenire. In fondo, si può in generale affermare che il problema della definizione dei principi contabili per gli enti non profit si pone prevalentemente per dare certezza e continuità alle valutazioni, ai fini della revisione di bilancio ed anche ai fini di consentire, comunque, nel tempo confronti utili di una serie di bilanci da parte di tutti i terzi lettori potenziali dell'informativa contabile di sintesi.

Indubbiamente cambia l'ottica dell'informazione, in quanto, rispetto alle imprese commerciali, non vi è necessità di informare i portatori di capitali, ma si pone il problema di informare correttamente altri portatori di interesse, non sempre presenti nel mondo profit, quali i donatori, i fruitori dei servizi, e anche il pubblico dei potenziali utilizzatori dell'attività dell'ente.

Inoltre, occorre osservare che le generali considerazioni fatte sulle valutazioni devono trovare concreta attuazione nei vari casi, che ricomprendono situazioni molto diverse, dalle grandi fondazioni di erogazione, agli enti patrimonializzati che gestiscono attività sociali (per esempio, scuole, case di riposo, ospedali, ecc.), alle associazioni di persone senza patrimoni o con scarsi beni patrimoniali, alle cooperative sociali, ecc.. Sembra, quindi, opportuno che si stabiliscano le finalità generali dei bilanci degli enti (continuità della gestione, conservazione del patrimonio, competenza economica e/o finanziaria, quest'ultima per i piccoli enti, ecc.) e ci si limiti ad affermare taluni principi di base per l'individuazione dei criteri di valutazione delle più importanti poste del bilancio, come patrimonio netto e immobilizzazioni, rinviando, per le altre poste ai criteri di valutazione delle imprese (art. 2426 c.c.) in attesa della statuizione di specifici criteri di valutazione per gli enti non profit.

5.2 Il patrimonio degli enti e le erogazioni liberali

Il patrimonio netto in generale nelle aziende, ed anche negli enti non profit, ha la caratteristica natura di “fondo di scopo”, che deve cioè essere destinato a copertura del fabbisogno, per spesa corrente e di investimento, costituito per raggiungere le particolari finalità dell’azienda medesima. Anche negli enti non profit non vengono meno le tradizionali funzioni del patrimonio come riserva di risorse, volta a garantire la continuità della gestione e a tutelare gli interessi di terzi creditori. Tali finalità, però, rivestono minore importanza rispetto alla necessità che i fondi siano destinati al raggiungimento degli scopi ideali dell’ente, tanto più in quanto negli stessi, a differenza che nelle imprese commerciali, è generalmente di scarso rilievo, se non inesistente, la possibilità di autofinanziamento attraverso i ricavi per la cessione di beni e servizi.

Sotto il profilo normativo la natura del patrimonio netto negli enti non profit non trova una disciplina adeguata, salvo poche disposizioni del codice civile e di talune norme tributarie.

Le accennate disposizioni non danno rilevanza al diritto patrimoniale dei partecipanti o dei fondatori, sia in termini di possibilità di trasferimento della propria quota, sia di destinazione del patrimonio residuo di liquidazione: tali diritti, infatti, o sono esclusi o se ne rinvia il regolamento alle disposizioni dell’atto costitutivo e dello statuto.

In altri termini i fondatori e i partecipanti all’attività degli enti non vantano un diritto patrimoniale assoluto sui fondi patrimoniali conferiti. In generale, valgono i seguenti principi:

- 1) i beni che residuano, esaurita la liquidazione, non sono devoluti ai partecipanti e/o ai fondatori;
- 2) in caso di recesso, i partecipanti non hanno alcun diritto sul patrimonio dell’ente.

L’affievolimento dei diritti patrimoniali dei fondatori e dei partecipanti negli enti pone in evidenza la natura del patrimonio netto come “fondo di scopo”, che va definitivamente destinato al raggiungimento dello “scopo statutario”, in quanto esso consente in modo durevole l’acquisizione dei necessari fattori produttivi aventi natura sia corrente che di investimento.

Ne consegue che, in assenza di una specifica disciplina civilistica del bilancio degli enti, non è comunque possibile un rinvio alle norme che riguardano la redazione del bilancio per le società commerciali perché, queste ultime, non hanno come obiettivo solo quello di difendere il patrimonio come “fondo di scopo”, ma anche quello di tutelare sia gli interessi di garanzia a favore dei terzi creditori, che quelli patrimoniali e reddituali dei singoli soci.

Per tali ragioni, negli enti appare opportuno che i principi contabili e le conseguenti rilevazioni evidenzino il carattere del Patrimonio Netto come “fondo di scopo”.

Ai fini strettamente contabili sia gli incrementi che gli utilizzi possono essere seguiti attraverso l’uso alternativo di due tecniche ragionieristiche di rilevazione:

- a) imputazione diretta di incrementi e utilizzi al fondo patrimoniale di scopo, senza nessun transito al Rendiconto Gestionale;

-
- b) transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni riguardanti il ricevimento dei fondi e l'accantonamento al fondo patrimoniale di scopo.

Si ritiene che la seconda alternativa del transito al Rendiconto Gestionale di tutte le operazioni sia quella che meglio si adatta ai contributi ordinari ricevuti da terzi senza vincoli e a titolo di liberalità³⁵.

L'imputazione diretta al fondo patrimonio netto è, invece, necessaria nel caso di donazioni di fondi vincolati o di donazioni di fondi patrimoniali rilevanti non iscrivibili fra quelli denominati di raccolta fondi³⁶.

Le liberalità si possono distinguere in:

- a) non vincolate;
- b) vincolate.

Le liberalità non vincolate sono quelle "erogate senza che un vincolo o una condizione, imposta dal donatore, ne limitino l'utilizzo". Esse sono erogazioni liberali di più soggetti, ciascuna generalmente di entità non rilevante e vanno allocate nella c.d. raccolta di fondi.

Nel caso siano gli amministratori o gli associati, nella loro autonomia, a decidere di applicare un vincolo alle liberalità ricevute, al termine dell'esercizio, le liberalità che non risultino ancora utilizzate possono essere girate al conto patrimonio netto.

Le liberalità vincolate sono quelle "assoggettate per volontà del donatore o, comunque, di un terzo esterno, a una serie di restrizioni, di vincoli che ne limitano l'utilizzo in modo temporaneo o permanente."

Tali liberalità vanno rilevate direttamente ad incremento del Patrimonio Netto.

Per completare i principi contabili, occorre anche stabilire come contabilizzare le donazioni di beni e l'utilizzo dei fondi vincolati.

Nel caso di donazioni di beni patrimoniali (immobili o titoli) essi potrebbero essere valorizzati al valore catastale o corrente (ad es. peritale) con contropartita diretta al conto Patrimonio Netto³⁷.

³⁵ Il documento n. 4 del Consiglio Nazionale dei dottori Commercialisti sugli enti non profit ha stabilito che "Per liberalità si intende qualsiasi forma di erogazione volontaria a un ente non profit di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore. La causa del trasferimento è, quindi, da individuare nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'azienda non profit". Si tratta di erogazioni volontarie non sinallagmatiche, cioè senza contropartite.

³⁶ Tale interpretazione è condivisa dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti nella raccomandazione relativa alla valutazione e all'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit (Documento n.2 del CNDC sugli enti non profit).

³⁷ Tale impostazione è stata scelta anche per gli enti pubblici locali con il D.lgs 18 agosto 2000 n. 267 che all'art. 230 stabilisce le regole di valutazione degli elementi del patrimonio degli enti.

Si è detto che i fondi vincolati vengono iscritti con imputazione diretta al patrimonio netto. Qualora le donazioni vincolate fossero numerose e coinvolgessero, quindi, la realizzazione di specifici e diversi progetti, occorrerà seguire la realizzazione dei progetti stessi attraverso una vera e propria contabilità per progetti. Ciò può essere fatto con uno specifico allegato di bilancio, che illustri l'evoluzione dei fondi vincolati, componenti il patrimonio netto, o anche attraverso appositi conti d'ordine.

In merito alle quote associative si rileva che le stesse sono di norma proventi che confluiscono al rendiconto gestionale in quanto finanziano la gestione corrente, Tuttavia nei casi in cui i patti statuari o regolamentari prevedano un contributo associativo per la struttura dell'ente, la quota – o parte di essa – se non attinente la gestione ordinaria, confluisce al Patrimonio Netto, in posta separata.

5.3 La valutazione delle immobilizzazioni materiali

Trattando di valutazione delle immobilizzazioni materiali, occorre riferirsi principalmente ai beni immobili che costituiscono il cosiddetto patrimonio permanente, contrapposto al patrimonio finanziario e circolante.

L'utilizzo di beni immobili è generalmente fondamentale per la gestione degli enti, sia con riferimento ai c.d. beni strumentali, cioè direttamente utilizzati dall'ente, che a quelli da reddito.

E' bene dire subito che date le caratteristiche dell'ente non profit, sebbene le valutazioni di cui trattasi non appaiano così rilevanti per la vita dell'ente, è tuttavia fondamentale stabilire in modo chiaro i principi utili al controllo contabile del bilancio e al fine di consentire, attraverso l'uso di principi costanti nel tempo, analisi razionali e confronti di serie storiche di bilanci.

Non esistono ancora principi generalmente accettati per gli enti non profit, ma è opportuno che gli Amministratori degli enti si riferiscano, per quanto possibile, alle regole delle imprese in quanto tali valutazioni influenzano il Patrimonio netto, che è posto a presidio dell'attività dell'ente per garantire la continuità della gestione nel tempo. Si sottolinea che un'adeguata stima consente meglio di fungere da "memoria" delle acquisizioni e delle donazioni ricevute nel tempo, fattispecie tipica che ha da sempre alimentato le attività non profit.

Possono aiutare, nelle scelte dei criteri di valutazione, le classificazioni fatte dalla dottrina aziendalistica. Ad esempio, andranno distinti gli immobili istituzionali rispetto a quelli adibiti eventualmente ad attività commerciali; ancora andranno distinti quelli strumentali all'attività istituzionale (l'edificio della casa di riposo ad esempio) rispetto a quelli patrimonializzati da reddito. Tali distinzioni debbono aiutare anche ai fini di stabilire le regole di valutazione di tali beni.

La regola principale può essere il costo storico, ma in taluni casi, quando non vi è un costo (si pensi alle donazioni) occorre individuare criteri alternativi accettabili. Appare in tali casi ragionevole fare ricorso ai valori catastali o a stime peritali, al fine di evidenziarne il valore influenzante il Patrimonio netto.

Spesso gli enti iscrivono tali beni a valore simbolico (1 €), ma ciò falsa agli occhi dei terzi il reale valore patrimoniale. Ciò che conta, comunque, è che nelle relazioni di bilancio e/o nella nota integrativa siano esplicitate le caratteristiche dei beni immobili e le metodologie di valutazione adottate, di modo che il lettore del bilancio possa, con cognizione di causa, interpretare la composizione del patrimonio e giudicare l'entità del Patrimonio netto.

Il tema delle valutazioni di bilancio assume, invece, una rilevanza più marcata, anche ai fini gestionali, allorché si affronta il tema degli ammortamenti dei beni materiali, anche in considerazione della connessa funzione di autofinanziamento della gestione, che a tali componenti si collega.

Il problema della determinazione di corretti ammortamenti non si pone per tutti i beni pluriennali materiali, ma solo per alcuni. Gli ammortamenti sono necessari, infatti, per gli immobili strumentali, allorché vi sia produzione di servizi a cui gli immobili stessi concorrono, e vi sia un effettivo deperimento economico del bene stesso; non ha, invece, la medesima valenza con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali.

APPENDICE A - SCHEMI DI BILANCIO

Stato Patrimoniale

ATTIVO	Dati in euro Anno t	Dati in euro Anno t-1
A) Quote associative ancora da versare		
B) Immobilizzazioni		
I – Immobilizzazioni immateriali:		
1) costi di sviluppo		
2) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
3) spese di manutenzioni da ammortizzare		
4) oneri pluriennali		
5) altre		
Totale		
II – Immobilizzazioni materiali:		
1) terreni e fabbricati		
2) impianti e attrezzature		
3) altri beni		
4) immobilizzazioni in corso e acconti		
5)		
Totale		
III – Immobilizzazioni finanziarie:		
1) partecipazioni		
2) crediti di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
3) altri beni		
Totale		
Totale Immobilizzazioni (B)		
C) Attivo circolante		
I – Rimanenze:		
1) materie prime, sussidiarie, e di consumo		
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati		
3) lavori in corso su ordinazione		
4) prodotti finiti e merci		
5) acconti		
Totale		

II – Crediti:	
1) verso clienti	
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
2) verso altri	
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	
Totale	_____

III – Attività finanziarie non immobilizzate:	
1) partecipazioni	
2) altri titoli	
Totale	_____

IV – Disposizioni liquide:	
1) depositi bancari e postali	
2) assegni	
3) denaro e valori in cassa	
Totale	_____

Totale attivo circolante (C)	_____

D) Ratei e risconti	
Totale	_____

PASSIVO	Dati in euro	Dati in euro
	Anno t	Anno t-1
A) Patrimonio netto		
I - Fondo di dotazione dell'ente		
II Patrimonio vincolato		
1) riserve statutarie		
2) fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali		
3) fondi vincolati destinati da terzi		
III - Patrimonio libero		
1) risultato gestionale esercizio in corso		
2) riserve accantonate negli esercizi precedenti		
Totale		
B) Fondi per rischi ed oneri		
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili		
2) altri		
Totale		
C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato		
D) Debiti		
1) debiti verso banche		
esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) debiti verso altri finanziatori		
esigibili oltre l'esercizio successivo		
3) acconti		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
4) debiti verso fornitori		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
5) debiti tributari		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		

6) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale

di cui esigibili oltre l'esercizio successivo

7) altri debiti

esigibili oltre l'esercizio successivo

Totale

E) Ratei e risconti

Totale passivo

Stato Patrimoniale per macroclassi

ATTIVO STATO PATRIMONIALE

ATTIVO	Dati in euro		Dati in euro	
	Anno T		Anno T-1	
Crediti verso associati per versamento				
A) quote				
B) Immobilizzazioni				
<i>I - Immobilizzazioni immateriali:</i>				
<i>II - Immobilizzazioni materiali:</i>				
<i>III - Immobilizzazioni finanziarie</i>				
Totale immobilizzazioni (B)	€	-	€	-
C) Attivo circolante				
<i>I - Rimanenze:</i>				
<i>II - Crediti:</i>				
<i>III - Attività finanziarie non immobilizzazioni</i>				
<i>IV - Disponibilità liquide</i>				

Totale attivo circolante (C)	€	-	€	-
<hr/>				
D) Ratei e risconti				
<hr/>				
Totale attivo	€	-	€	-
<hr/>				

PASSIVO STATO PATRIMONIALE

PASSIVO	Dati in euro		Dati in euro	
	Anno T		Anno T-1	
A) Patrimonio netto				
<i>I - Fondo di dotazione dell'ente</i>				
<i>II - Patrimonio vincolato</i>				
<i>III - Patrimonio libero</i>				
Totale A)	€	-	€	-
B) Fondi per rischi ed oneri	€	-	€	-
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato				
D) Debiti				
E) Ratei e risconti				
Totale passivo	€	-	€	-

Rendiconto Gestionale

ONERI	Anno	Anno T-	PROVENTI E RICAVI	Anno	Anno T-
	T	1		T	1
1) Oneri da attività tipiche			1) Proventi e ricavi da attività tipiche		
1.1) Acquisti			1.1) Da contributi su progetti		
1.2) Servizi			1.2) Da contratti con enti pubblici		
1.3) Godimento beni di terzi			1.3) Da soci ed associati		
1.4) Personale			1.4) Da non soci		
1.5) Ammortamenti			1.5) Altri proventi e ricavi		
1.6) Oneri diversi di gestione			1.6)		
1.7)...					
2) Oneri promozionali e di raccolta fondi			2) Proventi da raccolta fondi		
2.1) Raccolta 1			2.1) Raccolta 1		
2.2) Raccolta 2			2.2) Raccolta 2		
2.3) Raccolta 3			2.3) Raccolta 3		
2.4) Attività ordinaria di promozione			2.4) Altri		
3) Oneri da attività accessorie			3) Proventi e ricavi da attività accessorie		
3.1) Acquisti			3.1) Da Attività connesse e/o gestioni commerciali accessorie		
3.2) Servizi			3.2) Da contratti con enti pubblici		
3.3) Godimento beni di terzi			3.3) Da soci ed associati		
3.4) Personale			3.4) Da non soci		
3.5) Ammortamenti			3.5) Altri proventi e ricavi		
3.6) Oneri diversi di gestione			3.6)...		
3.7)...					

ONERI	Anno	Anno T-	PROVENTI E RICAVI	Anno	Anno T-
	T	1		T	1
4) Oneri finanziari e patrimoniali			4) Proventi finanziari e patrimoniali		
4.1) Su rapporti bancari			4.1) Da rapporti bancari		
4.2) Su prestiti			4.2) Da altri investimenti finanziari		
4.3) Da patrimonio edilizio			4.3) Da patrimonio edilizio		
4.4) Da altri beni patrimoniali			4.4) Da altri beni patrimoniali		
4.5) Oneri straordinari			4.5) Proventi Straordinari		
5) Oneri di supporto generale					
5.1) Acquisti					
5.2) Servizi					
5.3) Godimento beni di terzi					
5.4) Personale					
5.5) Ammortamenti					
5.6) Altri oneri					
5.7)...					
<hr/>			<hr/>		
Risultato gestionale positivo			Risultato gestionale negativo		

Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale

Periodo amministrativo

T

T-1

SEZIONE A Incassi e Pagamenti

Dati in Euro

Dati in Euro

A1 INCASSI DELLA GESTIONE

Attività tipiche		
Raccolta di fondi		
Attività accessorie		
Incassi straordinari		
Dotazione		
Altri incassi		
sub totale		

A2 INCASSI IN C/CAPITALE

Incassi derivanti da disinvestimenti		
Incassi da prestiti ricevuti		
sub totale		

A3 TOTALE INCASSI

--	--	--

A4 PAGAMENTI DELLA GESTIONE

Attività tipiche		
Attività promozionali e di raccolta fondi		
Attività accessorie		
Attività di supporto generale		
Pagamenti straordinari		
Altri pagamenti		
sub totale		

A5 PAGAMENTI IN CONTO CAPITALE

Investimenti		
Rimborso prestiti		
sub totale		

A6 TOTALE PAGAMENTI		
----------------------------	--	--

DIFFERENZA TRA INCASSI E PAGAMENTI		
A7 FONDI LIQUIDI INIZIALI		
A8 FONDI LIQUIDI A FINE ANNO		

Periodo amministrativo

.....

SEZIONE B Situazione attività e passività al termine dell'anno

Categorie

Dettagli

Euro

B1 FONDI LIQUIDI

Totale fondi liquidi

Concordanza con il totale
sezione A8

Dettagli

Euro

**B2 ATTIVITÀ MONETARIE E
FINANZIARIE**

Dettagli

Costo (optional)

Valore corrente
(optional)

**B3 ATTIVITÀ DETENUTE PER LA
GESTIONE DELL'ENTE**

Dettagli

Ammontare dovuto

Scadenza (optional)

B4 PASSIVITÀ

Tabella 5.1 Rendiconto della gestione semplificato di pura cassa.

RENDICONTO della GESTIONE SEMPLIFICATO DI PURA CASSA

Fondi finanziari di inizio periodo

Entrate da attività tipiche

Entrate da raccolta fondi

Entrate da attività accessorie

Entrate finanziarie

Entrate straordinarie

Altre entrate

Totale entrate

(Uscite da attività tipiche)

(Uscite da attività promozionali e di raccolta fondi)

(Uscite da attività accessorie)

(Uscite finanziarie)

(Uscite per attività di supporto generale)

(Uscite di natura straordinaria)

(Altre uscite)

Avanzo della gestione (o disavanzo)

Fondi finanziari di fine periodo