

**INIZIATIVA FINANZIATA AI SENSI DELLA LEGGE  
7 DICEMBRE 2000, N.383, ART.12 LETTERA D  
ANNO FINANZIARIO 2006**

**ASSOCIAZIONISMO:  
NORME E STORIA**

**Legge 383/2000 – D.Lgs 460/97 – Legge 398/91**

## QUALIFICAZIONE GIURIDICA

### NORMATIVA COSTITUZIONALE

27/12/1947

#### PRINCIPI FONDAMENTALI

- **Articolo 2:** La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia **nelle formazioni sociali** ove si svolge la sua personalità.

#### PARTE I - DIRITTI E DOVERI DEI CITTADINI

##### TITOLO I - RAPPORTI CIVILI

- **Articolo 18:** i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale (**norma positiva**).
- Sono proibite le associazioni segrete e quelle che perseguono, anche indirettamente, scopi politici mediante organizzazioni di carattere militare (**norma negativa**).

#### **CARATTERISTICHE DELLA LIBERTA' ASSOCIATIVA COSTITUZIONALE**

1. Il **diritto di associazione** è un diritto:

- **inviolabile** e di rango costituzionale (non può essere negato o modificato senza modificare la costituzione): quindi, ad esempio, non è possibile disporre per legge ordinaria lo scioglimento forzato di qualunque tipo di associazione (meno che mai può farlo una legge tributaria).
- **liberamente esercitabile** ("senza autorizzazione")
- ricomprende qualsiasi formazione sociale, qualsiasi associazione, sia essa dotata o meno di personalità giuridica, lucrativa o non lucrativa, ivi incluse le società

2. E' **irrilevante lo scopo** perseguito dagli associati, purché non si tratti di:

- associazioni segrete, oppure di
- associazioni con scopo penalmente illecito

3. Esiste una **riserva di giurisdizione** a tutela del diritto di associazione: le associazioni costituite in violazione del dettato costituzionale (es. con fini vietati dalla legge penale, oppure con scopi politici da perseguire mediante organizzazioni militari), possono essere sciolte d'autorità soltanto dopo che tali circostanze siano state accertate in sede giudiziaria.

#### **COROLLARI DELLA LIBERTA' ASSOCIATIVA**

Dal diritto di costituire organismi associativi o altre formazioni sociali, derivano i seguenti corollari:

1. **diritto di libera adesione** ad un organismo associativo già costituito (richiesta condivisione degli scopi e manifestazione espressa o tacita del consenso)

2. **diritto di non aderire** (c.d. libertà di associazione negativa): nessuno può trovarsi a far parte di un'associazione senza aver manifestato un iniziale consenso. Il consenso non si può presumere per effetto di una mancata manifestazione di dissenso (es. se non vuoi diventare socio automaticamente,



segnalalo entro un certo termine; spesso succede nei Cral aziendali o ministeriali dove alcuni statuti prevedono che tutti i dipendenti sono soci del Cral)

3. diritto di recedere (si seguono le regole tipiche dei vincoli contrattuali; occorre vedere se l'ente è costituito a tempo determinato o a tempo indeterminato; se lo statuto prevede particolari formalità, etc. In ogni caso si può sempre recedere se l'ente ha una durata indeterminata)

## NORMATIVA CIVILISTICA

(R.D. 16.03.1942, n°262)

### LIBRO I – DELLE PERSONE E DELLA FAMIGLIA

TITOLO I – DELLE PERSONE FISICHE (capacità giuridica, capacità di agire, diritto al nome, etc.)

### TITOLO II – DELLE PERSONE GIURIDICHE

#### CAPO I – DISPOSIZIONI GENERALI

1. PERSONE GIURIDICHE PUBBLICHE: province, comuni ed altri enti pubblici riconosciuti come persone giuridiche (art.11)

2. PERSONE GIURIDICHE PRIVATE: associazioni, fondazioni ed altre istituzioni di carattere privato (art.12; oggi abrogato e trasfuso nell'articolo 1 del DPR 10.02.2000, n°361)

#### 3. SOCIETÀ

CAPO II – DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE FONDAZIONI (riconosciute come persone giuridiche)

CAPO III – DELLE ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE E DEI COMITATI

Il codice civile quindi disciplina tre tipologie di enti di diritto privato diversi dalle società:

1. associazioni
2. fondazioni
3. comitati

Ognuno di essi presenta proprie caratteristiche ed una propria disciplina giuridica, ma tutti e tre presentano un elemento comune:

#### NON ESSERE UNA SOCIETÀ' (art.2247 c.c.)

ovvero, deve essere mancante la causa del contratto di società, costituita dal binomio:

- produzione di utili, attraverso l'esercizio in comune di un'attività economica
- ripartizione degli utili fra i soci.

Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili.

Nella **fondazione** questa causa (del contratto di società) è sempre mancante (non ci sono i soci cui destinare gli utili; potrebbero esserci solo dei beneficiari o destinatari esterni).

Nelle **associazioni** e nei **comitati**, invece, la diversità potrebbe essere soltanto apparente e viceversa per la società.

Così ad esempio se un'associazione o un comitato costituiti da determinati soggetti producono utili da un'attività economica che vengono poi distribuiti fra i soci o i partecipanti, nonostante il *nomen iuris*, ci troveremmo di fronte ad una società

Ed al contrario, se più persone conferiscono determinati beni per esercitare in comune un'attività economica, ma gli utili di questa attività sono per statuto devoluti in beneficenza o lo statuto ne dispone l'indistribuibilità fra i soci, siamo fuori dal contratto di società, ricorrendo invece la figura dell'associazione

## ASSOCIAZIONE

**DEFINIZIONE:** atto di autonomia privata di naturale bilaterale o plurilaterale, con il quale due o più soggetti (persone fisiche o giuridiche) decidono di associarsi per perseguire insieme una finalità non vietata dalla legge penale e senza scopo di lucro (ossia senza divisione di eventuali utili)

L'associazione è cioè un **contratto** o accordo fra due o più parti per costituire, regolare o estinguere fra loro un rapporto giuridico patrimoniale (art.1321 c.c.); contratto:

- 1) governato dalle regole che i soci si sono dati ed al quale si applicano tutte le norme previste per i contratti
- 2) aperto alla successiva adesione di altri associati
- 3) di durata indeterminata o determinata
- 4) che può prevedere o meno il diritto di recesso del socio (sempre esercitabile comunque in caso di durata indeterminata)

Il codice civile distingue fra:

- **associazioni riconosciute** (come persone giuridiche) (artt.14-35 c.c.): hanno autonomia patrimoniale perfetta al pari delle società di capitali
- **associazioni non riconosciute** (prive di personalità giuridica) (art.36-38 c.c.): hanno autonomia patrimoniale imperfetta al pari delle società di persone

Il **RICONOSCIMENTO DELLA PERSONALITÀ GIURIDICA** può essere richiesto in presenza di:

1) **REQUISITO FORMALE:** le associazioni che aspirano ad ottenere la personalità giuridica devono **costituirsi** per **atto pubblico** (art.14 c.c.)

2) **REQUISITI SOSTANZIALI:**

- a) **obbligatori** (art.16, co.1, c.c.): l'atto costitutivo e lo statuto **devono** contenere:
- la denominazione dell'ente;



- l'indicazione dello scopo, del patrimonio e della sede;
- le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione
- i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione

a) **facoltativi** (art.16, co.2, c.c.): l'atto costitutivo e lo statuto **possono** inoltre contenere le norme relative:

- all'estinzione dell'ente
- alla devoluzione del patrimonio

Questi due requisiti sostanziali sono facoltativi, perché già esistono le seguenti ipotesi legali aggiuntive o suppletive:

- oltre che per le cause previste nell'atto costitutivo e nello statuto, l'associazione si estingue quando (ipotesi aggiuntive): lo scopo è stato raggiunto o è divenuto impossibile, oppure quando tutti gli associati sono venuti a mancare (o ne è rimasto uno solo, anche se qualcuno ritiene che possa temporaneamente esistere un'associazione con un unico socio) (art.27 c.c.)
- i beni dell'associazione che restano dopo esaurita la liquidazione, sono devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto. Qualora questi non dispongano (ipotesi suppletive) si osservano le deliberazioni dell'assemblea che ha stabilito lo scioglimento e, quando anche queste mancano, provvede nello stesso modo l'autorità deputata al riconoscimento (art.31 c.c.).

**Ulteriori norme di funzionamento** delle associazioni riconosciute

**ORGANO AMMINISTRATIVO:**

- a) regime di responsabilità degli amministratori (art.18 c.c.): stante il regime di autonomia patrimoniale perfetta, **gli amministratori non sono solidalmente responsabili nei confronti dei terzi per le obbligazioni assunte**, ma rispondono verso l'ente secondo le norme del mandato. È però esente da responsabilità quello degli amministratori il quale non abbia partecipato all'atto che ha causato il danno, salvo il caso in cui, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, egli non abbia fatto constare del proprio dissenso (norma prevista anche per le società: art.2260 co.2 e art.2392 co.3);
- b) azioni di responsabilità contro gli amministratori (art.22 c.c.): sono deliberate dall'assemblea e sono esercitate dai nuovi amministratori o dai liquidatori;
- c) limitazioni al potere di rappresentanza (art.19 c.c.): come per le società, ai terzi non potranno essere opposte le limitazioni al potere di rappresentanza degli amministratori, che non risultino iscritte nel registro delle persone giuridiche (salvo che non se ne provi la loro conoscenza)

Questa regola subisce una eccezione in caso di violazione del **divieto di compiere nuove operazioni** previsto dall'art.29 c.c.: gli amministratori non possono compiere nuove operazioni, nei seguenti casi:

- 1) appena è stato loro comunicato il provvedimento che dichiara l'estinzione della persona giuridica o il provvedimento con cui l'autorità, a norma di legge, ha ordinato lo scioglimento dell'associazione;
- 2) appena è stata adottata dall'assemblea la deliberazione di scioglimento dell'associazione

Qualora trasgrediscano a questo divieto, **assumono responsabilità personale e solidale**.



**ASSEMBLEA:**

- a) **Convocazione** (art.20 c.c.): l'assemblea dei soci deve essere convocata dagli amministratori nei seguenti casi:
- almeno una volta l'anno per l'approvazione del bilancio;
  - quando se ne ravvisa la necessità o quando ne è fatta richiesta motivata da almeno un decimo degli associati. In quest'ultimo caso, se gli amministratori non vi provvedono, la convocazione può essere ordinata dal presidente del tribunale
- b) **Maggioranze** (art.21 c.c.):
- delibere ordinarie: in prima convocazione, maggioranza di voti (purché siano presenti in assemblea il 50%+1 degli associati); in seconda convocazione, qualunque sia il numero degli intervenuti;
  - delibere straordinarie: 1) modifica statuto: salvo diversa disposizione statutaria, occorrono 3/4 dei soci ed il voto favorevole del 50%+1 dei presenti; 2) scioglimento dell'ente e devoluzione del patrimonio: presenza e voto favorevole di 3/4 dei soci;
  - gli amministratori non votano nelle delibere di approvazione del bilancio ed in quelle relative alla loro responsabilità
- c) **Patologia delle delibere assembleari** (art.23 c.c.): nel caso in cui una delibera assembleare sia contraria alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, gli organi dell'ente, qualunque associato o il pubblico ministero, possono chiederne l'**annullamento** con apposito ricorso al presidente del Tribunale. Ma l'eventuale annullamento della deliberazione non pregiudica i diritti acquistati dai terzi di buona fede in base ad atti compiuti in esecuzione della deliberazione medesima. Se ricorrono gravi motivi, il giudice adito, sentiti gli amministratori e su istanza del richiedente, può **sospendere** la delibera impugnata

Non essendovi limiti temporali per l'impugnazione (come invece previsto per le società: es. nella SpA l'art.2377 c.c. prevede un termine di 90gg), si ritiene che l'unico limite sia quello di prescrizione del diritto che si intende far valere, non potendosi applicare per analogia il termine previsto per le società (Cass. 702/1959).

Trattandosi di **rimedio cautelare tipico**, sarà quindi inammissibile il ricorso d'urgenza ex art.700 c.p.c., il quale richiede oltre ai consueti requisiti del *fumus boni juris* e del *periculum in mora*, anche l'inesistenza di procedimento cautelare specifico.

Il ricorso ex art.700 c.p.c. può essere invece possibile non per sospendere una delibera già adottata, ma per chiedere che venga sospeso lo svolgimento di un'assemblea che si ritiene irregolare.



**QUALIFICA DI SOCIO**

La qualità di associato non è trasmissibile, salvo che la trasmissione sia consentita dall'atto costitutivo o dallo statuto.

**RECESSO DAL CONTRATTO DI ASSOCIAZIONE (ART.24, CO.2, C.C.)**

L'associato può sempre recedere dall'associazione se non ha assunto l'obbligo di farne parte per un tempo determinato.

La dichiarazione di recesso deve essere comunicata per iscritto agli amministratori e ha effetto con lo scadere dell'anno in corso, purché sia fatta almeno tre mesi prima.

**ESCLUSIONE DAL CONTRATTO DI ASSOCIAZIONE (ART.24, CO.3, C.C.)**

L'esclusione d'un associato non può essere deliberata dall'assemblea che per gravi motivi; l'associato può ricorrere all'autorità giudiziaria entro sei mesi dal giorno in cui gli è stata notificata la deliberazione.

**EFFETTI DEL RECESSO E/O DELL'ESCLUSIONE (ART.24, CO.4, C.C.)**

Gli associati, che abbiano receduto o siano stati esclusi o che comunque abbiano cessato di appartenere all'associazione:

- non possono ripetere i contributi versati;
- né hanno alcun diritto sul patrimonio dell'associazione.

Esiste infine una speciale disciplina che regola la liquidazione e la devoluzione del patrimonio, ma la analizzeremo quando parleremo della possibilità di fallimento di un'associazione.

### LE NUOVE REGOLE PER L'OTTENIMENTO DELLA PERSONALITA' GIURIDICA

Il DPR n°361/2000 e la successiva circolare ministeriale esplicativa n°30/2001 hanno definitivamente introdotto un nuovo *iter* per la **richiesta della personalità giuridica**. Le regole sono le seguenti:

- **Competenza e tempistica** →

- Il prefetto diviene l'organo deputato al riconoscimento (prima si aveva con DPR)
- L'iter è abbreviato a 120 gg, prorogabili di altri 30 gg in casi particolari;
- Vigè la regola dell'automatica iscrizione, salvo che il prefetto non ravvisi cause ostative e le segnali; nel qual caso si hanno 30gg per presentare osservazioni e/o memorie e se il prefetto nei successivi 30gg non risponde, la domanda si considera respinta.

Es. non sono state rispettate le norme di legge o di regolamento per la costituzione dell'ente (es. scrittura privata, invece che atto pubblico) ←

- **Pubblicità**

Il decreto di riconoscimento della personalità giuridica quindi non deve essere più iscritto presso le cancellerie dei Tribunali, ma nel registro delle persone giuriche istituito presso le prefetture.

**Atti da iscrivere nel registro (art.4)**

Nel registro prefettizio devono essere indicati:

**1) all'atto della prima iscrizione:**

- la data dell'atto costitutivo
- la denominazione
- lo scopo (deve essere possibile e lecito)
- il patrimonio (deve essere congruo rispetto allo scopo; vedi poi circolare ministero interni)
- la durata, qualora sia stata determinata
- la sede della persona giuridica
- il cognome, il nome e il codice fiscale degli amministratori, con menzione di quelli ai quali è attribuita la rappresentanza

**2) successivamente alla prima iscrizione:** (tutte le variazioni che intervengono)

- le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto
- il trasferimento della sede
- l'istituzione di sedi secondarie
- la sostituzione degli amministratori, con indicazione di quelli ai quali è attribuita la rappresentanza
- le deliberazioni di scioglimento
- i provvedimenti che ordinano lo scioglimento o accertano l'estinzione
- il cognome e nome dei liquidatori
- tutti gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o di regolamento

- **Effetti del riconoscimento**

L'ente diviene patrimonialmente autonomo e risponde con le proprie dotazioni alle obbligazioni assunte nei confronti dei terzi



## DOCUMENTAZIONE NECESSARIA PER OTTENERE IL RICONOSCIMENTO

[http://www.utgroma.it/fr\\_servizi.htm](http://www.utgroma.it/fr_servizi.htm) (link del sito della prefettura di Roma)

## Nome del provvedimento

Riconoscimento personalità giuridica per l'iscrizione nel registro prefettizio.

## Chi può fare la richiesta

Fondazioni, Associazioni e altre Istituzioni di carattere privato ai sensi del D.P.R. n. 361/2000 (fatto salvo quanto previsto dagli artt. 7/9 dello stesso D.P.R.).

## Cosa occorre

Istanza in bollo, indirizzata al Prefetto della provincia ove ha sede legale l'ente, volta ad ottenere il riconoscimento giuridico, sottoscritta dal legale rappresentante. All'istanza devono essere allegati i seguenti documenti:

1. **Atto costitutivo e statuto redatti per atto pubblico** ( due copie di cui una autentica in bollo, fatte salve le esenzioni di legge).
2. **Relazione illustrativa** sull'attività concretamente svolta e/o su quella che l'ente intende perseguire, debitamente sottoscritta dal legale rappresentante.
3. **Relazione sulla situazione economica-finanziaria** sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente, corredata da perizia giurata di parte qualora l'ente sia in possesso di beni immobili, nonché da una certificazione bancaria comprovante l'esistenza, in capo all'ente stesso, di un patrimonio mobiliare.
4. **Copia dei bilanci preventivi e dei conti consuntivi approvati** nell'ultimo triennio o nel periodo intercorrente tra la costituzione e la richiesta di riconoscimento.
5. **Elenco dei componenti gli organi direttivi dell'ente**, con indicazione del **numero dei soci** (qualora si tratti di associazione), sottoscritto dal legale rappresentante.

**Autocertificazione** da parte dei componenti di cui al punto 5, ai sensi del D.P.R. 28.12.2000 n.445 sulla inesistenza a loro carico di condanne penali e da parte del Presidente del Collegio dei Revisori dei Conti sulla propria iscrizione al relativo albo professionale

## Dove rivolgersi

Dirigente:

Vice Prefetto Paola PARISI

Indirizzo



Prefettura di Roma - Area V° Ufficio Personalità Giuridiche  
Via Ostiense 131/L. 00154 Roma

Ufficio:

Orario



ricevimento:

Lunedì e Giovedì dalle ore 9.00 alle ore 12.00

Telefono:



06 67294702

## Normativa di riferimento



D.P.R.361/2000, Codice Civile art.14 e seg.

## Note

L'associazione o fondazione **deve dimostrare di possedere un patrimonio adeguato allo scopo.**



## DOCUMENTAZIONE NECESSARIA PER EFFETTUARE VARIAZIONI

[http://www.utgroma.it/fr\\_servizi.htm](http://www.utgroma.it/fr_servizi.htm) (link del sito della prefettura di Roma)

### Nome del provvedimento

- 1) Approvazione di modifiche statutarie di un ente con Personalità Giuridica.
- 2) Variazioni dei componenti degli organi direttivi o lo spostamento della sede legale di enti con personalità giuridica.

### Chi può fare la richiesta

Fondazioni, Associazioni e altre Istituzioni che siano già iscritte nel Registro Prefettizio.

### Cosa occorre

#### APPROVAZIONE E ISCRIZIONE DI MODIFICHE STATUTARIE:

- **Copia autentica** in carta libera della **deliberazione di modifiche**, approvata dall'organo sociale competente, corredata dal nuovo statuto.
- **Relazione sull'attività svolta nell'ultimo triennio** o nel minor lasso di tempo intercorrente tra il riconoscimento e la richiesta di autorizzazione alle modifiche.
- **Relazione sinottica su tre colonne** ove sulla prima si riporti lo statuto vigente, sulla seconda quello modificato e sulla terza si annotino le indicazioni analitiche dei motivi che hanno indotto l'ente ad apportare le modifiche statutarie.
- **Relazione economico-patrimoniale sulla situazione finanziaria** attuale, corredata dei bilanci preventivi e dei conti consuntivi approvati nell'ultimo triennio o nel minor lasso di tempo trascorso dal riconoscimento e la richiesta di autorizzazione alle modifiche.

#### VARIAZIONE DEI COMPONENTI DEGLI ORGANI DIRETTIVI O SPOSTAMENTO DELLA SEDE LEGALE:

- **Copia autentica** in carta libera della **deliberazione** o del provvedimento con la quale sono stati nominati i predetti componenti o con la quale si è spostata la sede legale dell'ente.
- **Autocertificazione** da parte dei nuovi componenti degli organi direttivi, ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, sulla inesistenza a loro carico di condanne penali e da parte del presidente del collegio dei revisori dei conti sulla propria iscrizione al relativo albo professionale.

### Note

L'Ufficio provvede all'approvazione delle modifiche statutarie ed alla relativa annotazione nel Registro delle persone Giuridiche entro 120 giorni dall'istanza (art.6 D.P.R. 361/2000).



**CIRCOLARE INTERPRETATIVA DEL MINISTERO DELL'INTERNO  
N.5501/30 del 23/02/2001**

Nel fornire indicazioni alle prefetture utili alla prima fase di applicazione del DPR n°361/2000, il Ministero fornisce diversi spunti di riflessione per gli enti che vogliono aspirare ad ottenere il riconoscimento (le prefetture infatti si sono uniformate alle indicazioni impartite):

1) si parla di **atto pubblico di costituzione** (quindi restano fuori gli enti che hanno solo successivamente adeguato la forma, magari in fase di modifica statutaria): *“in primo luogo, sotto l'aspetto formale, sarà opportuno verificare, nell'ambito della documentazione che gli Enti dovranno produrre, che Statuto e Atto Costitutivo risultino ben distinti uno dall'altro, sebbene, ovviamente, lo statuto debba essere allegato quale parte integrante e sostanziale all'**atto pubblico di costituzione**”*

2) si delineano i **contenuti** che le prefetture andranno a ricercare negli **statuti** degli **enti** (denominati dal Ministero) **“morali”** (con quello quindi che se ne può dedurre sull'oggetto di attività): **“lo schema di statuto degli enti morali, in conformità anche a quanto disposto dall'art. 14 c.c. e dal costante orientamento giurisprudenziale, dovrà essere articolato sui seguenti punti : a) denominazione ; b) indicazione delle finalità ; c) sede ; d) durata dell'Ente. Alla prima parte così elaborata dovrebbe far seguito - per le associazioni - la disciplina riguardante i componenti (diritti e obblighi degli associati), nonché le condizioni per la loro ammissione ed il recesso. Sono necessarie, poi, le norme sull'ordinamento e l'amministrazione (organi, loro composizione, poteri e modalità di funzionamento), mentre un'apposita sezione successiva andrebbe dedicata al patrimonio ed alle risorse dello stesso Ente, nonché ai documenti di bilancio e rendicontazione, con le procedure per la loro approvazione. Da ultimo, andrebbero disciplinate le ipotesi di estinzione con l'indicazione di eventuali criteri per la devoluzione dei beni residui. E' necessario altresì che vengano stabiliti i criteri per la utilizzazione del patrimonio; che tra gli organi sociali sia previsto il Collegio dei revisori dei conti, i cui componenti siano dotati di adeguata professionalità”**

3) si specifica che gli **enti richiedenti possono svolgere statutariamente attività commerciali strumentalmente** rivolte al raggiungimento dei fini istituzionali e non prevalenti (e questo come vedremo ci tornerà utile in sede di analisi della normativa sul fallimento e sulla definizione di azienda non profit): **“E' da ritenere legittimo l'esercizio dell'attività di tipo imprenditoriale per il raggiungimento dei fini istituzionali, finché tale attività abbia carattere strumentale e non sia prevalente (in tal caso l'Ente è esonerato dall'osservanza dell'iscrizione nell'apposito registro, ai sensi dell'art. 2188 del codice civile)”**

4) si precisa di porre particolarmente attenzione sul **patrimonio dell'ente**, unica garanzia per i terzi dopo la concessione del riconoscimento della personalità giuridica; patrimonio che dovrà essere **attuale e non futuro o sperato**: **“va precisato, in particolare, che la valutazione della consistenza patrimoniale dell'Ente, dovrà essere effettuata considerando la dotazione attuale e reale e non facendo affidamento su conferimenti futuri ed eventuali, giacché l'attribuzione della personalità giuridica, per l'immediatezza dei suoi effetti, non può che fondarsi su elementi la cui esistenza e disponibilità siano assolutamente certe, al fine di garantire il perseguimento degli scopi e i terzi sotto il profilo della responsabilità civile per le obbligazioni assunte (artt. 2740 e 2910 cc)”**.



5) si **collega** direttamente **la normativa fiscale (requisiti statuari) a quella del codice civile**: “*si rammenta con l'occasione che per gli enti i quali si configurino come Organizzazioni non Lucrative di Utilità Sociale (O.N.L.U.S.) e come Enti non Commerciali, l'esame degli statuti dovrà essere effettuato tenendo presente anche le disposizioni impartite in particolare dall'**art. 10** del Decreto Legislativo 4/12/1997 n. 460 e dall'**art. 5** del medesimo decreto, ferma restando la competenza del Ministero delle Finanze per quel che attiene alla relativa disciplina fiscale*”.

Requisiti statuari previsti per le ONLUS

Requisiti statuari previsti per gli enti associativi

## SCIoglimento DELL'ASSOCIAZIONE

L'associazione riconosciuta **si estingue** per (art.27 c.c.):

- 1) le cause previste dall'atto costitutivo e/o nello statuto (es. scadenza dell'eventuale termine di durata)
- 2) quando lo scopo è stato raggiunto
- 3) quando lo scopo è divenuto impossibile da raggiungere
- 4) quando vengono a mancare **tutti** gli associati

Parte della dottrina ritiene che l'associazione possa sopravvivere anche con la presenza di un solo socio; tale tesi è sostenuta mutuando la normativa prevista per le società di capitali unipersonali e ritenendo non applicabile quella prevista per le società di persone.

In realtà si tratta comunque di un falso problema, perché l'eventuale sopravvivenza dell'associazione unipersonale sarebbe comunque a tempo, posto che, in assenza di ricostituzione della pluralità dei soci, sarebbe impossibile il funzionamento dell'assemblea (cioè l'ente si estinguerebbe per impossibilità di funzionamento).

## ORGANO CHE DICHIARA L'ESTINZIONE

L'esistenza di una delle cause di estinzione è accertata, su istanza di qualunque interessato o anche d'ufficio, dalla **prefettura** che aveva concesso la personalità giuridica (art.6 DPR 361/2000), laddove non vi abbia già provveduto l'**assemblea dei soci** deliberando lo **scioglimento** dell'associazione.

## EFFETTI DELLA DICHIARAZIONE DI ESTINZIONE

La dichiarazione di estinzione produce i **seguenti 2 effetti**:

- 1) colloca l'ente associativo in uno **stato di liquidazione**, ma **non ne determina l'automatica estinzione** (art.30 c.c.) (“dichiarata l'estinzione si procede alla liquidazione del patrimonio”); **nemmeno se la soppressione dell'ente sia stata adottata immediatamente ed a norma di legge**, come sostenuto in giurisprudenza (Cass. n.6099/1993: la soppressione di un ente a termini di legge non ne determina l'estinzione, ma segna soltanto il passaggio alla fase della liquidazione, sicché permane la soggettività giuridica dell'ente stesso che resta titolare sino all'esaurimento delle operazioni di liquidazione dei rapporti giuridici, attivi e passivi che ad esso fanno capo)
- 2) impone agli amministratori di **non compiere nuove operazioni**, sotto pena di responsabilità solidale e personale per le obbligazioni assunte (art.29 c.c.)



**LIQUIDAZIONE DEL PATRIMONIO (art.11-21 disp.att. c.c.)****PROCEDIMENTO:**

1) **nomina dei liquidatori** (art.11): viene fatta secondo le norme statutarie dall'assemblea, ovvero, in mancanza (o se la nomina non viene effettuata entro 30gg), dal presidente del tribunale (del capoluogo di provincia in cui è registrata la persona giuridica), cui l'autorità prefettizia ha comunicato l'esistenza della causa di estinzione dell'ente;

2) **regole di funzionamento applicabili ai liquidatori** (art.12):

- sono pubblici ufficiali che operano sotto la sorveglianza del presidente del tribunale;
- possono essere revocati o sostituiti in ogni tempo dal presidente del tribunale con decreto non reclamabile
- deliberano sempre a maggioranza

3) **doveri dei liquidatori** (art.13):

- entro 15gg devono richiedere l'annotazione della loro nomina nel registro prefettizio
- chiedere agli amministratori la consegna dei beni e delle scritture contabili, redigendo apposito inventario; se gli amministratori si rifiutano, il presidente del tribunale autorizza il rilascio coattivo e l'inventario verrà redatto dall'ufficiale giudiziario procedente

4) **modalità di liquidazione** (art.14): la legge prevede due modalità alternative obbligatorie che i liquidatori, entro 30gg dalla formazione dell'inventario, devono seguire dopo aver determinato la consistenza dell'attivo e del passivo:

a) **liquidazione particolare** (di ciascun creditore) (art.15): si attua **quando l'attivo è eccedente il passivo**;

b) **liquidazione generale** (apertura del concorso di tutti i creditori) (art.16): **quando il patrimonio non è sufficiente al pagamento integrale di tutte le passività**

La scelta effettuata dai liquidatori deve essere sempre comunicata ai creditori mediante avviso nel registro delle persone giuridiche; i **creditori** infatti hanno 30gg dall'annotazione dell'avviso per fare **opposizione** chiedendo (se la scelta è stata la liquidazione particolare) l'apertura della liquidazione generale. L'opposizione si propone dinanzi al presidente del tribunale, il quale decide con provvedimento reclamabile nei successivi 15gg.

Se non vi sono opposizioni da parte dei creditori o queste sono respinte con provvedimento definitivo, i liquidatori provvedono:

- a riscuotere i crediti;
- a convertire in denaro, nei limiti del necessario, i beni dell'associazione;
- a pagare nella misura dovuta i creditori;
- a formare l'inventario dei beni residuati;
- a rendere il conto della propria gestione al presidente del tribunale;
- a trasmettere copia del rendiconto e dell'inventario approvati dal presidente del tribunale, al prefetto;
- a devolvere i beni residui, nell'ordine (art.31 c.c.):

1) in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto;

2) in mancanza, secondo le indicazioni dell'assemblea dei soci che ha deliberato lo scioglimento;

3) in mancanza di delibera, secondo le indicazioni del prefetto.

In ogni caso, i creditori che durante la liquidazione non hanno fatto valere il loro credito **possono chiedere il pagamento** a coloro ai quali i beni sono stati devoluti, **entro l'anno** dalla chiusura della liquidazione, in proporzione e nei limiti di ciò che hanno ricevuto.



Quando è disposta la **liquidazione generale** del patrimonio dell'associazione, la stessa è condotta secondo le seguenti **norme previste per la liquidazione coatta amministrativa**:

1) **effetti per i creditori**: si applicano tutte le norme previste in tema di fallimento richiamate dall'art.201 L.F. (es. divieto di azioni esecutive individuali, concorso dei creditori, rispetto delle cause di prelazione, sospensione del corso degli interessi, compensazione fra debiti e crediti, etc.);

2) **effetti sui rapporti giuridici preesistenti**: si applicano tutte le norme previste in tema di fallimento richiamate dall'art.201 L.F. (es. i contratti di c/c, mandato o commissione si sciolgono; i contratti di locazione immobiliare non si sciolgono automaticamente, ma i liquidatori possono recedere in ogni tempo se l'associazione era conduttrice, ovvero subentrare nel contratto se era locatrice, etc.);

3) i liquidatori possono provocare le **azioni di revocatoria ordinaria** ex art.66 L.F. riservate al curatore fallimentare;

4) **modalità di svolgimento della liquidazione generale**:

- **comunicazione ai creditori** (art.207 L.F.): entro un mese dalla nomina, i liquidatori comunicano a ciascun creditore mediante raccomandata AR le somme risultanti a credito di ciascuno secondo le scritture contabili e i documenti dell'associazione. Analoga comunicazione è fatta a coloro che possono far valere domande di rivendicazione, restituzione e separazione su cose mobili possedute dall'ente.

Entro quindici giorni dal ricevimento della raccomandata i creditori e le altre persone indicate nel comma precedente possono far pervenire ai liquidatori mediante raccomandata le loro osservazioni o istanze;

- **creditori non avvisati** (art.208 L.F.): coloro che non sono stati avvisati dai liquidatori, possono chiedere mediante raccomandata il riconoscimento dei propri crediti e la restituzione dei loro beni;

- **formazione dello stato passivo** (c.d. elenco dei crediti) (art.209 L.F.): i liquidatori formano l'elenco dei creditori e lo comunicano ai creditori stessi, affinché possano esperire gli eventuali rimedi ex artt.98 e 100 L.F.; sono possibili successive modifiche dello stato passivo, anche mediante domande tardive (con gli stessi rischi per il creditore tardivo di quelli previsti per il fallimento);

- **liquidazione dell'attivo** (art.210 L.F.): i liquidatori devono provvedere al realizzo dell'attivo mediante la vendita dei beni patrimoniali dell'associazione;

- **ripartizione dell'attivo** (art.212 L.F.): i liquidatori distribuiscono le somme ricavate dalla vendita dell'attivo rispettando le regole generali previste dall'art.111 L.F., ossia: 1) spese di liquidazione e prededucibili; 2) crediti privilegiati; 3) crediti chirografari.



Può avvenire con un unico riparto finale, con più riparti intermedi e con acconti parziali da attribuirsi ai creditori anche prima di aver ultimato le operazioni relative al passivo ed all'attivo.

- **chiusura per riparto finale dell'attivo** (art.213 L.F.): approvato il bilancio finale di liquidazione predisposto dai liquidatori ed il conto della gestione (salvo contestazioni dei creditori entro 20gg), si procede al riparto finale e quindi si dichiara **chiusa la liquidazione**, con successiva **cancellazione** della persona giuridica dal **registro prefettizio**.



## ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE

Sono organismi collettivi del tutto privi di autonomia patrimoniale propria.

Il codice civile non reca una disciplina organica, ma dedica soltanto **tre scarse disposizioni normative**:

1. ordinamento e amministrazione delle associazioni non riconosciute (**art.36**)
2. fondo comune (art.37)
3. obbligazioni (art.38)

L'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche **sono regolati dagli accordi degli associati**.

Le dette associazioni possono stare in giudizio nella persona di coloro ai quali, secondo questi accordi, è conferita la presidenza o la direzione.

Dove finisce questa autonomia contrattuale degli associati?

Esistono dei limiti imposti dalla legge all'autonomia contrattuale degli associati garantita dall'art.1322 c.c.?

E cioè, **le norme dettate per le associazioni riconosciute** rappresentano dei **"limiti legali"** **all'autonomia contrattuale degli associati di un'associazione non riconosciuta?**

Spetta all'interprete, delineare quali norme previste per gli enti riconosciuti sono applicabili anche alle associazioni prive di personalità giuridica. Sul punto si confrontano due teorie:

### **1° TEORIA – APPLICAZIONE ANALOGICA (datata ma da me preferita)**

Tutte le norme previste per le associazioni riconosciute si applicano alle non riconosciute **in via analogica**, salvo una diversa volontà espressa dagli associati (trattandosi di diritti disponibili e compromettibili, che gli associati possono contrattualmente derogare o disciplinare in modo diverso)

### **2° TEORIA (ANNI SUCCESSIVI) – APPLICAZIONE DIRETTA**

Posto che le associazioni riconosciute e quelle non riconosciute presentano una **identità strutturale** (sono entrambe contratti aperti), le norme previste per le prime sono direttamente applicabili anche alle seconde, ad eccezione delle norme civilistiche che presuppongono il riconoscimento della personalità giuridica (Trib. Milano 10/04/1972).

Seguendo tale impostazione, la giurisprudenza ha ritenuto direttamente applicabili alle associazioni non riconosciute le **seguenti norme (REQUISITI SOSTANZIALI)** previste per le associazioni riconosciute:

- l'art.24, co.3, c.c., relativamente alla necessità che l'esclusione dell'associato sia disposta per gravi motivi (Cass. n°18186/2004, n°5192/1991); è quindi nulla la clausola statutaria che preveda l'esclusione *ad nutum*;
- il termine semestrale per ricorrere avverso la delibera di esclusione di un associato, salvo che lo statuto disponga diversamente;
- l'art.20, co.2, c.c., relativamente al potere di supplenza nella convocazione dell'assemblea riconosciuto al presidente del tribunale, in caso di inerzia degli amministratori ad evadere la richiesta di 1/10 degli associati;
- la **necessaria presenza** anche nelle associazioni non riconosciute di un organo deliberante (**assemblea**) formato da tutti gli associati (Cass. n°5791/1981);



- l'art.23 c.c. relativamente all'impugnabilità delle delibere assembleari contrarie alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto ed alla possibilità della loro sospensione in limine litis (Cass. n°1018/1975);

### POSSIBILE MANCANZA DEL REQUISITO FORMALE (costituzione per atto pubblico)

Ai fini della costituzione di un'associazione non riconosciuta, **non è necessaria la stesura di un atto scritto**, ma è sufficiente la manifestazione orale, da parte di una pluralità di soggetti, della volontà di svolgere in forma stabile un'attività di comune interesse e di dotarsi a questo fine di un ordinamento interno, di una organizzazione e di mezzi patrimoniali (Trib. Palermo 01/02/1985).

La costituzione di un'associazione non riconosciuta, così come la successiva adesione all'associazione medesima, **non è soggetta per legge ad alcuna forma particolare**, la quale, pertanto, può essere prescritta solo in forza di espresso accordo degli associati (Cass. n°3693/1975).

### CONSEGUENZE del contratto di associazione non riconosciuta ex art.36 c.c.

1) la prova dell'esistenza di un'associazione non riconosciuta può essere data anche per testi (c.d. associazione di fatto) (Cass. n°2601/1986).

2) i **requisiti essenziali del contratto di associazione non riconosciuta** sono lo scopo ideale dell'associazione, le condizioni per l'ammissione degli associati e le regole sull'ordinamento interno; su tali elementi deve formarsi l'accordo anche tacito o per fatti concludenti o orale degli associati; **non sono invece essenziali**, ma strumentali al riconoscimento, gli altri requisiti richiesti dall'art.16 c.c. (denominazione, sede, patrimonio).

3) **ADESIONE SUCCESSIVA**: l'irrelevanza della forma scritta e la ricostruzione dell'associazione come contratto aperto ad altri associati, consente di applicare le regole di formazione dei contratti anche alle successive adesione di soci, le quali si perfezioneranno nel momento in cui il proponente (autore della richiesta di adesione) riceverà l'accettazione dell'associazione, e ciò secondo il noto schema delineato dall'art.1326 c.c. ("il contratto è concluso nel momento in cui chi ha fatto la proposta ha conoscenza dell'accettazione dell'altra parte")

ma **non come offerta al pubblico** (in quanto le regole che governano l'ammissione degli associati sono poste a tutela dei contraenti precedenti)



## IL FONDO COMUNE (art.37 c.c.)

I contributi degli associati e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il **fondo comune** dell'associazione.

Finché questa dura, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretendere la quota in caso di recesso.

### CARATTERISTICHE DEL FONDO COMUNE

1. Dotazione patrimoniale di proprietà dell'associazione non riconosciuta, in quanto seppure priva di personalità giuridica, è un autonomo soggetto di diritto
2. Aggredibile soltanto dai creditori dell'associazione e non anche da quelli degli associati
3. Liberamente disponibile nel rispetto delle disposizioni statutarie, senza che sia richiesto il consenso unanime di tutti i soci, non essendo lo stesso oggetto di comunione fra essi

c.d. **indisponibilità temporanea** del fondo comune (resta vincolato all'originaria destinazione per tutta la durata dell'associazione) (contrasto con l'obbligatoria devoluzione prevista nelle associazioni riconosciute)

Art.31 c.c.: i beni che sopravanzano dalla liquidazione sono devoluti in conformità allo statuto o secondo le indicazioni dell'assemblea, o in mancanza, secondo le indicazioni del prefetto.

### LIQUIDAZIONE DEL PATRIMONIO

La delibera di scioglimento di un'associazione non riconosciuta non ne comporta l'estinzione, se la stessa è ancora titolare di rapporti giuridici pendenti. Tali rapporti dovranno essere definiti dagli organi ordinari dell'associazione, i quali restano in carica in **regime di prorogatio**, senza che possa invocarsi l'applicazione, nemmeno in via analogia, del procedimento di liquidazione previsto per le persone giuridiche.

Salvo diverso accordo degli associati, quindi, **non è prevista la nomina di liquidatori**, ma saranno gli amministratori a provvedere alla definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti (Cass. 9656/1992; contraria invece Cass. 1838/1977 che considera applicabile analogicamente il procedimento previsto per le associazioni riconosciute).



## REGIME DELLA RESPONSABILITÀ PATRIMONIALE

(Art.38 c.c.)

Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune.

Delle obbligazioni stesse rispondono anche **personalmente e solidalmente le persone** che hanno agito **in nome e per conto dell'associazione**.



Se ne deduce che:

1. **l'associato che non ha agito**, ma solo fruito, non è **mai responsabile** delle obbligazioni assunte, né nelle associazioni riconosciute e né nelle associazioni non riconosciute (regime della responsabilità simile alle società in accomandita)
2. le **persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione** (ne hanno cioè speso il nome, avendone ricevuto mandato con rappresentanza), rispondono **personalmente e solidalmente** con il proprio patrimonio personale

**FIDEIUSSIONE EX LEGE**, quindi: (Cass. n°11759/2002: *presidente condannato a pagare canoni di locazione dovuti dall'associazione*)

- è una responsabilità per debito altrui
- non richiede la preventiva escussione del debitore principale ex art.1944 c.c. (potendo il creditore rivolgersi direttamente al fideiussore)
- ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità dell'associazione
- soggiace al termine di decadenza ex art.1957 c.c., nel senso che viene meno se il creditore non si attiva entro il termine perentorio di sei mesi (dalla scadenza dell'obbligazione principale), invocando in giudizio l'associazione e/o il fideiussore
- copre sia obbligazioni contrattuali che obbligazioni extracontrattuali (fatti illeciti) (Cass. n°3579/1971)
- garantisce anche i crediti degli ex soci verso l'associazione a qualunque titolo vantati, ma per una causa diversa dal vincolo associativo (Cass. n°6554/2001); fino a quando sono soci non possono invocare la garanzia, perché sono a conoscenza della consistenza patrimoniale dell'ente (Cass. 354/1991);
- destinata a permanere anche dopo la perdita del potere di rappresentanza in capo a chi ha agito producendo la nascita dell'obbligazione (Cass. n°4747/1976: *ripetizione di contributi INPS da un ex presidente di un'associazione non riconosciuta, per un rapporto di lavoro in essere fra un dipendente e l'associazione quando lo stesso ricopriva ancora la carica*)

### SOGGETTI RESPONSABILI

L'espressione "persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione" non può essere intesa in senso restrittivo, altrimenti si colpiscono i meri esecutori materiali, lasciando fuori "i mandanti".

Sono quindi responsabili solidalmente e personalmente:

1. **coloro che materialmente hanno agito** in nome e per conto dell'associazione (es. presidente)
2. **coloro che hanno preparato, diretto ed autorizzato l'atto** dal quale le obbligazioni sono sorte (cioè tutti gli amministratori).



**FALSUS PROCURATOR – nelle associazioni riconosciute c'è l'art.19 c.c., ma nelle non riconosciute?**

1. **Regola generale**: l'art.19 non può applicarsi analogicamente, non essendovi alcuna forma di pubblicità anche per le associazioni non riconosciute; quindi, il negozio stipulato dal *falsus procurator* o dal procuratore che ha ecceduto nei suoi poteri rappresentativi, non può obbligare l'associazione, salvo che
2. **Regola particolare** (principio dell'apparenza o rappresentanza apparente + buona fede della controparte): in mancaza di ogni forma di pubblicità sui poteri di rappresentanza spettanti a chi agisce in nome e per conto di un'associazione non riconosciuta, per i terzi, ai quali sia obiettivamente impossibile verificare i poteri rappresentativi della controparte, non può che operare il principio dell'apparenza, in base al quale il convincimento, non derivante da errore colpevole, di trovarsi in presenza di persona legittimata ad impegnare l'associazione è sufficiente alla valida stipulazione del contratto e al sorgere delle conseguenti obbligazioni sia per il terzo stipulante sia per l'associazione non riconosciuta (Cass. n°6350/2000); ferma restando ovviamente la responsabilità del *falsus procurator* nei confronti dell'associazione.



## RIEPILOGO DELLE ANALOGIE E DELLE DIFFERENZE FRA ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE E NON RICONOSCIUTE

|  | <b>Associazioni riconosciute</b>  | <b>Associazioni non riconosciute</b>   |
|--|---|--|
| Forma giuridica                          | Contratti aperti (di norma plurilaterali)   | Contratti aperti (di norma plurilaterali)  |
| Requisiti formali                        | Costituite per atto pubblico  | Nessuno: anche oralmente   |
| Requisiti sostanziali                    | <p style="text-align: center;">Obbligatori:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- denominazione</li> <li>- scopo ideale e non economico</li> <li>- patrimonio</li> <li>- sede</li> <li>- norme sull'ordinamento e sull'amministrazione</li> <li>- diritti ed obblighi degli associati</li> <li>- condizioni dell'ammissione degli associati</li> <li>- richieste specifiche</li> </ul> <p style="text-align: center;">maggioranze in assemblea</p> <p style="text-align: center;">Facoltativi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- norme relative all'estinzione dell'ente</li> <li>- norme relative alla devoluzione del patrimonio</li> </ul> | <p style="text-align: center;">Obbligatori:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- scopo ideale e non economico</li> <li>- condizioni per l'ammissione degli associati</li> <li>- regole sull'ordinamento interno</li> </ul> <p style="text-align: center;">Facoltativi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tutti gli altri</li> </ul> |
| Presenza dell'organo assembleare         | Obbligatoria  | Obbligatoria   |
| Democraticità della struttura            | Obbligatoria:<br>- art.21: quorum<br>- art.23: annullamento e sospensione   | Facoltativa (tesi discussa: assenza di un padrone)   |
| Responsabilità                           | Patrimonialmente autonome   | Risponde anche chi ha agito  |
| Liquidazione ed estinzione dell'ente     | Procedimento ex artt.11-20 disp. att. c.c.:<br>- liquidazione particolare<br>- liquidazione generale  | Inapplicabile (si seguono le regole dello statuto o vanno in <i>prorogatio</i> gli amministratori)   |
| Devoluzione del patrimonio residuo       | Obbligatoria  | Facoltativa; in mancanza di previsione statutaria, i fondi residui tornano ai soci   |
| Svolgimento di attività economica        | Possibile se strumentale al conseguimento dell'oggetto ideale   | Possibile se strumentale al conseguimento dell'oggetto ideale  |
| Distribuzione degli utili agli associati | Vietata perché in contrasto con la causa del contratto  | Vietata perché in contrasto con la causa del contratto, salvo che in sede di scioglimento, se l'atto costitutivo non prevede una destinazione diversa  |



## FONDAZIONI

**DEFINIZIONE:** atto di autonomia privata di naturale unilaterale e complesso, con il quale un soggetto (il fondatore) decide di vincolare ad uno scopo una parte o tutto il suo patrimonio, al fine di perseguire una determinata finalità.

N.B. L'atto resta unilaterale anche quando vi sono più fondatori o quando la fondazione viene costituita per pubblica sottoscrizione, posto che avremo una pluralità di atti unilaterali (seppure finalizzati ad un unico scopo: quello appunto della fondazione), ma non un contratto.

La fondazione nasce da un atto unilaterale complesso, perché costituito in realtà da due atti o negozi giuridici:

- 1) negozio di fondazione: atto di diritto personale, con il quale il fondatore decide di dar vita ad un nuovo ente;
- 2) negozio di dotazione: atto di diritto patrimoniale, logicamente collegato al primo e/o elemento costitutivo del primo (la fondazione non può nascere senza patrimonio), con il quale il fondatore dota l'ente di determinati beni (mobili o immobili) e che, quindi, produce effetti "reali" (il patrimonio cambia titolarità: dal fondatore alla fondazione).

Il nostro codice civile prevede soltanto l'esistenza delle fondazioni riconosciute.  
Ma possono esistere fondazioni non riconosciute?

### TESI FAVOREVOLE (efficacia dichiarativa del riconoscimento)

La fondazione viene a giuridica esistenza quale fondazione c.d. di fatto, subito dopo la manifestazione di volontà del fondatore, come dimostrerebbe l'art.15 c.c. che consente a quest'ultimo di revocare l'atto prima che venga concesso il riconoscimento della personalità giuridica.

Il riconoscimento quindi determina la mera trasformazione dell'ente in un vero e proprio soggetto giuridico, proseguendone la vita senza soluzione di continuità (Trib. Rovereto 23/03/1973).

### TESI CONTRARIA (efficacia costitutiva del riconoscimento)

La fondazione in attesa di riconoscimento è un soggetto giuridico inesistente; finché non è concesso il riconoscimento della personalità giuridica il patrimonio destinato dal fondatore non cambia titolarità ed i creditori del fondatore possono liberamente aggredirlo (Cass. n°2095/1967).

Se quindi vengono contratte obbligazioni (ossia è iniziata l'attività intorno al patrimonio destinato dal fondatore), di queste risponderanno personalmente (e senza beneficio della preventiva escussione del patrimonio della fondazione) coloro che hanno agito, amministrando un patrimonio altrui.

Questa tesi è preferibile, se non altro perché il fatto che l'atto di fondazione possa essere revocato non prova che l'ente già esiste, ma semmai prova il contrario, altrimenti il fondatore non potrebbe più ingerire.

### SCOPO DELLA FONDAZIONE

Dobbiamo distinguere fra: finalità che intende perseguire il fondatore e l'oggetto (l'attività) della fondazione.

- 1) la finalità perseguita dal fondatore: vincolare una parte o la totalità del suo patrimonio al conseguimento di uno scopo; rendere cioè inalienabile questo patrimonio per tutta la durata della



fondazione, e cioè sino a quando tale scopo (ad esempio) non venga realizzato o diventi impossibile realizzarlo. In questo modo il fondatore può ottenere un risultato altrimenti non previsto da altre disposizioni civilistiche; ad esempio:

a) in tema di successione o donazione: il testatore o il donante non può più disporre (e meno che mai per un tempo lungo o indefinito) del proprio patrimonio una volta che lo stesso abbia mutato titolarità  
esempi:

- art.796: il donante si può riservare l'usufrutto dei beni donati e dopo di lui può riservare l'usufrutto solo per un ulteriore passaggio, ma non anche successivamente
- art.979: fuori dal caso di cui sopra, l'usufrutto non può eccedere la vita dell'usufruttuario; se costituito a favore di una persona giuridica non può durare più di 30 anni;
- art.692: è possibile che il testatore disponga del suo patrimonio anche alla morte dell'erede, ma solo se questo è un interdetto (figlio, discendente o coniuge del testatore) e solo a vantaggio della persona o dell'ente che (sotto la vigilanza del tutore) ne ha avuto cura (c.d. fedecommesso assistenziale); in ogni altra ipotesi la sostituzione fedecommissaria è nulla;

b) in tema di contratti: l'art.1379 stabilisce che il divieto di alienazione stabilito per contratto ha effetto solo fra le parti contraenti ed è comunque nullo se non è contenuto entro convenienti limiti di tempo e se non risponde ad un'apprezzabile interesse di una delle parti;

2) la finalità che può perseguire una fondazione (cioè il suo oggetto): la domanda che dobbiamo porci è cosa può fare una fondazione e cosa non può fare. Quali sono cioè i limiti della propria attività, del proprio oggetto.

Al riguardo, il codice civile prevede esclusivamente le c.d. **fondazioni erogatrici**, ossia quelle che destinano le rendite al fine di perseguire lo scopo stabilito dal fondatore (tant'è che i criteri e le modalità di erogazione delle rendite costituiscono elementi tipici dell'atto di fondazione ex art.16 c.c.). Ma ciò non preclude l'esistenza anche di **fondazioni di azione o di studio** (es. ricerca scientifica).

Esempi:

- c.d. fondazioni di famiglia (art.28, co.3, c.c.): enti costituiti per recare vantaggio soltanto una o più famiglie determinate: ammissibili soltanto se il loro scopo sia di carattere generale e meritevole di tutela (es. mantenere agli studi i membri di una determinata famiglia); in pratica, negli stessi limiti posti dall'art.699 c.c. al testatore, il quale può disporre per testamento l'erogazione periodica di una somma a favore di persone da scegliersi in una determinata categoria o in una determinata famiglia (es. tutti i discendenti), **solo per motivi di pubblica utilità** previsti dalla legge (es. premi di nuzialità, premi di natalità, sussidi per l'avviamento lavorativo, opere di assistenza, altri fini di pubblica utilità).

In caso contrario, infatti, si avrebbe una palese violazione del divieto di sostituzione fedecommissaria.

Cass. 3969/1979: l'imposizione su beni di vincoli di disponibilità immutabili e tendenzialmente perpetui, come nel caso di una fondazione, **si giustifica unicamente per il perseguimento di scopi di pubblica utilità**. Non è pertanto ammissibile una fondazione di famiglia avente per scopo di attribuire in perpetuo i frutti di un patrimonio a tutti i successivi discendenti di una determinata famiglia. (Caso di Giacomo Filippo Strizoli, morto senza figli, che aveva disposto con testamento la destinazione in perpetuo dei frutti del patrimonio ai discendenti del cugino, mediante un fedecommesso perpetuo; poi nel corso del giudizio si sostenne che si trattava di una fondazione)



Ma che vuol dire di pubblica utilità?

Può una fondazione svolgere attività di impresa e divenire imprenditore?

**C.D. FONDAZIONI D'IMPRESA:** la dottrina prevalente le ammette, o meglio ammette che una fondazione possa svolgere un'attività economica di natura commerciale; **tale attività potrà essere:**

- 1) **strumentale** al raggiungimento dello scopo (**fondazione non profit**): quindi ad esempio a scopo di finanziamento di tale scopo, con reimpiego degli utili prodotti nella realizzazione dello scopo (es. una fondazione culturale che edita a scopo di finanziamento libri d'arte);
- 2) **principale** (diventi essa stessa lo scopo della fondazione) (**fondazione profit**): in questo caso la giurisprudenza è divisa:
  - a) una parte ritiene che non si sarebbe più in presenza di una fondazione nella sua accezione normativa tipica, e quindi il provvedimento di attribuzione della personalità giuridica andrebbe revocato (Trib. Milano 22/01/1998) e l'attività andrebbe imputata al soggetto o ai soggetti che hanno utilizzato come schermo dell'attività imprenditoriale lo strumento della improprio della fondazione (Trib. Milano 16/07/1998). In entrambi i casi, quindi, potrebbe fallire sia l'ente che coloro che hanno agito in nome e per conto dell'ente (avendo avuto questo in realtà personalità giuridica impropriamente)
  - b) un'altra parte ritiene possibile l'esercizio di un'impresa commerciale, purché la fondazione disponga del capitale e della organizzazione necessaria (Trib. Napoli 27/10/1999).

Il problema è tuttavia di limitata importanza, posto che il procedimento per l'ottenimento della personalità giuridica (atto notarile e decreto prefettizio) determinerà immediatamente se lo statuto è in regola e quindi se la fondazione può venire ad esistenza. Se poi gli amministratori, in violazione dello statuto, fanno altro, allora possiamo concordare con la prima delle teorie di cui sopra.

Ad ogni modo, forse, l'argomento tornerà di attualità quando parleremo del fallimento degli enti di diritto privato diversi dalle società, dovendosi in quel caso stabilire se in concreto questi enti abbiano assunto la qualifica di imprenditore

Certamente però possiamo dire che **l'eventuale esercizio di attività commerciale non è vietato**, basti pensare ai seguenti esempi previsti da leggi dello stato:

1. **fondazioni operanti nel settore musicale** (d.lgs. n.367/1996): nate dalle trasformazione obbligatoria di enti di prioritario interesse nazionale che operavano nel settore musicale; l'art.3 prevede che, senza perseguire scopo di lucro, tali enti devono diffondere l'arte musicale, anche mediante la gestione di teatri, la realizzazione di spettacoli lirici, balletti, etc., ed anche mediante lo svolgimento di attività commerciali; esse operano secondo criteri di imprenditorialità ed efficienza;
2. **fondazioni bancarie** (d.lgs. n°153/1999): nascono dalla privatizzazione degli istituti di credito pubblico, mediante trasformazione in SpA e successiva attribuzione del pacchetto azionario (nascono cioè con il conferimento delle azioni). Pur avendo uno scopo non lucrativo (di utilità sociale e di sviluppo economico), possono ben svolgere attività commerciali strumentali ai fini statuari (art.3).

Infine, abbiamo già visto che le prefetture si attengono, prima di concedere la personalità giuridica, alle istruzioni impartite dal Ministero degli Interni con la circolare n°M/5501/30 del 23 febbraio 2001, laddove si dice espressamente che:

*"E' da ritenere legittimo l'esercizio dell'attività di tipo imprenditoriale per il raggiungimento dei fini istituzionali, finché tale attività abbia carattere strumentale e non sia prevalente (in tal caso l'Ente è esonerato dall'osservanza dell'iscrizione nell'apposito registro, ai sensi dell'art. 2188 del codice civile)"*



## MODALITA' DI COSTITUZIONE DI UNA FONDAZIONE (requisito formale obbligatorio)

Il codice civile prevede, a differenza delle associazioni riconosciute, **due modalità di costituzione di una fondazione** (art.14 c.c.):

1. **atto unilaterale inter vivos**: atto pubblico

2. **atto unilaterale mortis causa**: può essere costituita anche con testamento (pubblico art.603, segreto art.604-605, olografo art.602); quindi il fondatore decide la costituzione dell'ente all'interno del proprio atto di ultima volontà, il quale, sebbene redatto prima della morte, assumerà efficacia soltanto al momento dell'apertura della successione. Nel testamento possiamo ipotizzare che il fondatore possa prevedere le seguenti **tre modalità costitutive dell'ente**:

a) **costituzione diretta o simultanea** (negoziato di dotazione + negozio di fondazione): il fondatore inserisce nel testamento l'atto costitutivo e lo statuto dell'ente, e dichiara di volerlo costituire e di voler attribuire allo stesso una parte del proprio patrimonio per la realizzazione di un certo scopo

b) **costituzione indiretta o successiva** (solo negozio di dotazione): il fondatore manifesta la volontà di destinare tutto il suo patrimonio ad un costituendo ente, per perseguire un certo scopo, ma non determina anche le regole statutarie da rispettare, che dovranno essere approntate successivamente, a completamento del negozio di fondazione

c) **costituzione per interposta persona** (solo negozio di dotazione): il fondatore non stabilisce direttamente la costituzione di una fondazione, ma affida tale compito al c.d. onerato (erede designato) il quale – a seconda delle volontà del testatore – potrà essere un semplice esecutore materiale, ovvero avrà anche la possibilità di integrare le volontà testamentarie nelle parti mancanti (es. il fondatore non ha indicato alcuni elementi specifici dell'atto costitutivo della fondazione)



### **REVOCABILITÀ DELL'ATTO DI FONDAZIONE (ART.15 C.C.)**

A differenza dell'atto costitutivo di associazione che, una volta approvato, non può essere tecnicamente revocato (cioè i contraenti soci non possono ripensarci), ma semmai può essere consensualmente modificato o eliminato del tutto con estinzione dell'ente, **l'atto di fondazione può essere revocato** dal fondatore (chiaramente solo l'atto inter vivos), se:

1. ancora **non è stato concesso il riconoscimento** della personalità giuridica

2. ancora **non è iniziata l'attività** dell'opera disposta dal fondatore (perché altrimenti vi sarebbe una incompatibilità con la volontà di revoca). (Trib. Roma 15/09/1987: Qualora una fondazione, il cui atto costitutivo sia sottoposto alla condizione sospensiva del riconoscimento da parte dell'autorità competente, abbia iniziato e proseguito la sua attività con il pieno consenso del fondatore, il predetto atto costitutivo non può essere revocato, pena l'illegittimità e l'inefficacia della revoca stessa).

La facoltà di **revoca non si trasmette agli eredi**.



**PROCEDIMENTO DI RICONOSCIMENTO DELLA PERSONALITA' GIURIDICA**  
(differenze rispetto a quanto visto per le associazioni riconosciute  
per il resto vale quanto già detto a suo tempo)

Possiamo distinguere tre modalità alternative:

**1) procedura c.d. volontaria o a richiesta di parte:** le formalità ed i documenti da presentare sono gli stessi visti per le associazioni; la domanda dovrà essere sottoscritta dal fondatore (se atto inter vivos);

**2) procedura d'ufficio:** il riconoscimento delle fondazioni istituite per testamento può essere concesso dal prefetto, d'ufficio, in caso di ingiustificata inerzia del soggetto abilitato alla presentazione della domanda (art.1, co.7, DPR n°361/2000)

**3) procedimento per denuncia** (art.3 disp. att. c.c.): il notaio che interviene per la stipulazione di atti tra vivi ovvero per la pubblicazione di testamenti, con i quali si dispongono fondazioni o si fanno donazioni o lasciti in favore di enti da istituire, è obbligato a farne denuncia al prefetto entro trenta giorni. Quest'ultimo è autorizzato a promuovere, nei modi e nei casi stabiliti dalla legge, gli atti conservativi che reputa necessari per l'esecuzione della disposizione (inter vivos o testamentaria) sia nei confronti degli eredi, sia nei confronti dei terzi.

Può anche chiedere al tribunale, in caso di urgenza o di necessità, la nomina di un amministratore provvisorio dei beni. Il tribunale provvede con decreto in camera di consiglio.



## NORMATIVA CIVILISTICA APPLICABILE ALLE FONDAZIONI

Le norme già viste per le associazioni riconosciute trovano parziale applicazione anche alle fondazioni, cui peraltro si applicano altre norme del codice civile specificamente previste solo per le fondazioni e non anche per le associazioni

### REQUISITI SOSTANZIALI

a) **obbligatori** (art.16, co.1, c.c.): l'atto costitutivo e lo statuto devono contenere:

- la denominazione dell'ente;
- l'indicazione dello **SCOPO**, del patrimonio e della sede;
- le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione
- ~~i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione~~
- i criteri e le modalità di erogazione delle rendite

a) **facoltativi** (art.16, co.2, c.c.): l'atto costitutivo e lo statuto possono inoltre contenere le norme relative:

- all'estinzione dell'ente
- alla devoluzione del patrimonio
- (in aggiunta rispetto alle associazioni anche) le norme relative all'eventuale trasformazione (N.B. è come vedremo un istituto di possibile alternativa all'estinzione)

Questi requisiti sostanziali si dicono facoltativi, perché già esistono le seguenti **ipotesi legali aggiuntive o suppletive**:

- estinzione: oltre che per le cause previste nell'atto costitutivo e nello statuto, la fondazione si estingue quando (ipotesi aggiuntive): **lo scopo è stato raggiunto o è divenuto impossibile** (art.27 c.c.)

- devoluzione: i beni della fondazione che restano dopo esaurita la liquidazione, sono devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto. Qualora questi non dispongano (ipotesi suppletiva) provvede l'autorità prefettizia attribuendo i beni ad altri enti che hanno fini analoghi (art.31 c.c.);

- trasformazione (art.28 c.c.): quando lo scopo è esaurito o è divenuto impossibile o di scarsa utilità, o il patrimonio è divenuto insufficiente, il prefetto, anziché dichiarare estinta la fondazione, può provvedere alla sua trasformazione allontanandosi il meno possibile dalla volontà del fondatore. La trasformazione non è ammessa in due casi:

1. quando i fatti che vi darebbero luogo sono considerati nell'atto di fondazione come causa di estinzione della persona giuridica e di devoluzione dei beni a terze persone (es. il fondatore ha proprio previsto che se al realizzarsi dello scopo, il patrimonio residuo dovesse essere devoluto in beneficenza)
2. quando si tratti di fondazioni di famiglia.

La trasformazione attiene la modifica dello scopo, ma si è sostenuta anche la fusione con altra fondazione (Cons. Stato n°60/1956).

### IMMUTABILITA' DI SCOPO

Contrariamente a quanto previsto per le associazioni, **lo scopo delle fondazioni è immutabile**, ed infatti:

1. non può essere mutato dagli amministratori;



2. non può essere mutato dal fondatore, dopo che sia spirato il termine per revocare l'atto di fondazione ed art.15 c.c.

3. non può essere mutato dal prefetto, con il meccanismo della trasformazione, perché quest'ultima è possibile solo quando lo scopo iniziale si sia esaurito o sia divenuto impossibile o di scarsa utilità. E ciò in quanto il vincolo posto dal fondatore sui beni devoluti è intimamente collegato allo scopo da perseguire, e tale per cui, senza tale scopo, il fondatore non avrebbe deciso di porre il vincolo stesso.

## NORME SULL'ORDINAMENTO E SULL'AMMINISTRAZIONE

Si tratta in sostanza delle sole norme **relative agli amministratori della fondazione**, in quanto, mancando la figura del socio e dell'assemblea, sono inapplicabili tutte le regole previste per le associazioni riconosciute e riferite:

- alla convocazione dell'assemblea (art.20 c.c.);
- ai quorum costitutivi e deliberativi dell'assemblea (art.21 c.c.)
- all'azione di responsabilità contro gli amministratori (art.22 c.c.)
- all'annullamento ed alla sospensione delle delibere assembleari (art.23 c.c.)
- al recesso ed all'esclusione degli associati (art.24 c.c.)

Come rilevato in dottrina, la posizione degli **amministratori della fondazione** diverge sia dalla posizione dei **soci** che dalla posizione degli **amministratori dell'associazione**.

Ed infatti:

### 1. **amministratori della fondazione e soci dell'associazione:**

- i **soci dell'associazione** sono "organi dominanti": possono modificare in ogni momento il contratto di associazione (anche arbitrariamente), può disporre lo scioglimento, la devoluzione del patrimonio;
- **gli amministratori della fondazione** sono invece "organi serventi": adempiono il proprio ufficio, come meri esecutori materiali dello scopo della fondazione e delle indicazioni statutarie, entrambi stabiliti dal fondatore;

### 2. **amministratori della fondazione ed amministratori dell'associazione:**

- **gli amministratori della fondazione**: sono i soli arbitri della gestione; determinano a proprio piacimento i criteri che ritengono più opportuni per l'amministrazione del patrimonio e per la realizzazione dello scopo. Sono i **soli esecutori materiali dell'atto di fondazione**; la loro carica può essere a vita; il fondatore e/o i suoi eredi non possono ingerirsi in alcun modo nell'amministrazione; il **controllo sul loro operato è affidato solo all'autorità prefettizia** ed è di sola legittimità (non anche di merito), potendo intervenire solo se vi sono violazioni dello statuto o della legge;
- **gli amministratori dell'associazione**: trovano un periodico vincolo o limite nell'assemblea dei soci, la quale annualmente è chiamata ad approvarne l'operato (mediante il giudizio sul bilancio) e può anche sostituirli o non confermarli alla scadenza del mandato.

## **CONTROLLO SULL'AMMINISTRAZIONE DELLE FONDAZIONI (ART.25 C.C.)**

Trattasi di un **controllo di sola legittimità** dell'autorità prefettizia che può così riepilogarsi:

### 1. **controllo sulle persone degli amministratori:**

- a) provvede alla **nomina** e alla **sostituzione** degli amministratori o dei rappresentanti, quando le disposizioni contenute nell'atto di fondazione non possono attuarsi (es. il fondatore ha previsto che fosse amministratore Tizio, ma Tizio è morto);



b) può sciogliere l'amministrazione e nominare un commissario straordinario, qualora gli amministratori non agiscano in conformità dello statuto o dello scopo della fondazione o della legge;  
 c) autorizza le azioni contro gli amministratori per fatti riguardanti la loro responsabilità, che saranno esercitate dal commissario straordinario, dai liquidatori o dai nuovi amministratori (secondo le norme generali di cui all'art.18 c.c.)

2. controllo sugli atti degli amministratori: annulla, sentiti gli amministratori, con provvedimento definitivo, le deliberazioni contrarie a norme imperative, all'atto di fondazione, all'ordine pubblico o al buon costume (l'annullamento della deliberazione non pregiudica i diritti acquistati dai terzi di buona fede in base ad atti compiuti in esecuzione della deliberazione medesima)

3. controllo per il coordinamento dell'attività: può disporre il coordinamento dell'attività di più fondazioni ovvero l'unificazione della loro amministrazione, rispettando, per quanto è possibile, la volontà del fondatore.

## PROCEDIMENTO DI LIQUIDAZIONE ED ESTINZIONE

Le norme relative alla liquidazione ed all'estinzione delle fondazioni sono analoghe a quelle già viste per le associazioni riconosciute; e quindi avremo riepilogando le seguenti fasi:

- accertamento della **causa di estinzione** della persona giuridica da parte del prefetto (art.6, comma 1, DPR n°361/2000);
- **comunicazione** agli amministratori della fondazione (che non possono da tale data intraprendere nuove operazioni, altrimenti ne rispondono personalmente e solidalmente ex art.29 c.c.) ed al presidente del tribunale;
- **nomina dei liquidatori** da parte del presidente del tribunale (art.11 disp.att.c.c.)
- **redazione dell'inventario** da parte dei liquidatori (art.13 disp.att.c.c.)
- apertura della **liquidazione particolare o generale** (a seconda della misura dell'attivo rispetto al passivo) (artt.14-15-16 disp.att.c.c.)
- **chiusura della liquidazione** (art.20 disp.att.c.c.)
- **devoluzione dei beni residui** (art.31 c.c.) secondo le previsioni dello statuto o in mancanza secondo le indicazioni dell'autorità prefettizia che li attribuirà ad altri enti con fini analoghi (anche in questo caso i creditori che durante la liquidazione non hanno fatto valere il loro credito possono chiedere il pagamento a coloro ai quali i beni sono stati devoluti, entro l'anno dalla chiusura della liquidazione, in proporzione e nei limiti di ciò che hanno ricevuto)
- **cancellazione dal registro prefettizio** della persona giuridica (art.6, comma 2, DPR n°361/2000)



**RIEPILOGO DELLE ANALOGIE E DELLE  
DIFFERENZE NORMATIVE FRA  
FONDAZIONI ED ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE**

|                                      | <b>Fondazioni</b>  | <b>Associazioni riconosciute</b>   |
|--------------------------------------|--|--|
| Requisiti formali                    | Costituite per atto pubblico o per testamento  | Costituite solo per atto pubblico  |
| Requisiti sostanziali                | <p style="text-align: center;">Obbligatori:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- denominazione</li> <li>- scopo ideale e non economico</li> <li>- patrimonio</li> <li>- sede</li> <li>- norme sull'ordinamento e sull'amministrazione</li> <li>- criteri di attribuzione delle rendite</li> </ul> <p style="text-align: center;">Facoltativi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- norme relative all'estinzione dell'ente</li> <li>- norme relative alla devoluzione del patrimonio</li> <li>- norme relative all'eventuale trasformazione</li> </ul> | <p style="text-align: center;">Obbligatori:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- denominazione</li> <li>- scopo ideale e non economico</li> <li>- patrimonio</li> <li>- sede</li> <li>- norme sull'ordinamento e sull'amministrazione</li> <li>- diritti ed obblighi degli associati</li> <li>- condizioni dell'ammissione degli associati</li> <li>- richieste specifiche maggioranze in assemblea</li> </ul> <p style="text-align: center;">Facoltativi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- norme relative all'estinzione dell'ente</li> <li>- norme relative alla devoluzione del patrimonio</li> </ul> <p style="text-align: center;">Obbligatoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- art.21: quorum</li> <li>- art.23: annullamento e sospensione</li> </ul> |
| Democraticità della struttura        | Esclusa (ci sono solo gli amministratori, ma comunque non c'è un padrone)  | Obbligatoria:<br>- art.21: quorum<br>- art.23: annullamento e sospensione  |
| Responsabilità                       | Patrimonialmente autonome  | Patrimonialmente autonome  |
| Estinzione della persona giuridica   | Si estinguono quando: <ul style="list-style-type: none"> <li>- si verificano le previsioni statutarie</li> <li>- l'oggetto è realizzato</li> <li>- l'oggetto è diventato impossibile da realizzare</li> <li>- non si può decidere la trasformazione</li> </ul>   | Si estinguono quando: <ul style="list-style-type: none"> <li>- si verificano le previsioni statutarie</li> <li>- l'oggetto è realizzato</li> <li>- l'oggetto è diventato impossibile da realizzare</li> <li>- sono venuti a mancare tutti gli associati</li> </ul>   |
| Liquidazione ed estinzione dell'ente | Procedimento ex artt.11-20 disp. att. c.c.: <ul style="list-style-type: none"> <li>- liquidazione particolare</li> <li>- liquidazione generale</li> </ul>  | Procedimento ex artt.11-20 disp. Att. c.c.: <ul style="list-style-type: none"> <li>- liquidazione particolare</li> <li>- liquidazione generale</li> </ul>  |
| Devoluzione del patrimonio residuo   | Obbligatoria   | Obbligatoria   |



## RIEPILOGO DELLE DIFFERENZE CONCETTUALI FRA FONDAZIONI E ASSOCIAZIONI

|  | <b>Fondazioni</b>   | <b>Associazioni</b>   |
|--|---|---|
| Forma giuridica                          | Atti unilaterali chiusi: negozio di fondazione + negozio di dotazione   | Contratti plurilaterali aperti (di norma plurilaterali)       |
| Personalità giuridica                    | Sempre presente (non esistono fondazioni non riconosciute)  | Può mancare (associazioni non riconosciute)                   |
| Scopo                                    | Immutabile durante tutta la loro esistenza (o almeno fino a quando non viene raggiunto o è impossibile raggiungerlo)  | E' liberamente modificabile dagli associati                   |
| Presenza dell'organo assembleare         | Esclusa   | Obbligatoria  |
| Svolgimento di attività economica        | Possibile se strumentale al conseguimento dell'oggetto ideale   | Possibile se strumentale al conseguimento dell'oggetto ideale |
| Distribuzione degli utili agli associati | Non vi sono associati. Comunque esclusa la mera distribuzione di utili che non coincida con la distribuzione di rendite volute dal fondatore. Esclusa la restituzione dei beni al fondatore in sede di scioglimento | Vietata perché in contrasto con la causa del contratto        |



## COMITATI

**DEFINIZIONE:** atto di autonomia privata di naturale bilaterale o plurilaterale, con il quale due o più soggetti (c.d. promotori) (persone fisiche o giuridiche) decidono di svolgere un'attività di raccolta di fondi, presso il pubblico, al fine di realizzare un'opera di utilità collettiva (cioè di perseguire uno scopo comunque annunciato al pubblico).

Sono quindi **enti a base associativa** costituiti da alcuni **promotori** (sia persone fisiche che altri enti), al fine di raggiungere uno **scopo** (solitamente di breve periodo).

**Possono ottenere o meno la personalità giuridica**, al pari delle associazioni. A differenza di queste, tuttavia, nascono per uno **scopo solitamente non egoistico** (se egoistico può dirsi quello delle associazioni che svolgono l'attività al loro interno, cioè a beneficio dei soci); uno **scopo generalmente d'interesse pubblico** (Cass. 2743/1960).

Il codice civile individua **tre grandi categorie di comitati** (art.39 c.c.):

1. comitati costituiti per fini di soccorso o beneficenza
2. comitati costituiti per promuovere esposizioni, mostre, festeggiamenti o simili
3. comitati costituiti per promuovere opere pubbliche o monumenti

La dottrina e la giurisprudenza ne hanno identificato **una quarta** (categoria di comitati):

4. comitati costituiti per la successiva costituzione di enti (nella specie, associazioni o fondazioni)

### **ELEMENTO COMUNE DELLE QUATTRO GRANDI CATEGORIE DI COMITATI**

Non è tanto la temporaneità delle iniziative che li sorreggono (le quali potrebbero al limite anche essere durature), ma la loro natura giuridica di **TERZO GENUS INTERMEDIO fra associazioni e fondazioni**. Ed infatti:

- **tratti comuni alle associazioni:** hanno una struttura a base associativa, cioè negoziale (nascono da un accordo, da un contratto con il quale si decide la raccolta di un patrimonio) (ma anche tale elemento non è pacifico: Cass. 13338/1999 ammette che possa nascere un comitato costituito per volontà di una sola persona; nella specie ente pubblico non economico);

- **tratti comuni alle fondazioni:** somigliano alle fondazioni per il vincolo che grava sul patrimonio raccolto, posto che quest'ultimo non può essere cambiato rispetto a quello annunciato dai promotori del comitato stesso e sulla cui base il patrimonio è stato raccolto fra i terzi (donatori). Esiste una vera e propria immutabilità di scopo come nelle fondazioni, cui corrisponde una diretta responsabilità degli organizzatori (art.40 c.c.).

Ma le ragioni di queste somiglianze ad associazioni e fondazioni, possono apprezzarsi meglio analizzando il

**PROCEDIMENTO DI COSTITUZIONE DI UN COMITATO** così come individuato dalla giurisprudenza ("ricorre la figura del comitato quando i suoi componenti annunciano, con un programma, uno scopo per la realizzazione del quale raccolgono le oblazioni del pubblico"); **procedimento di costituzione diviso in 2 fasi:**

1. **Fissazione dello scopo ed annuncio al pubblico:** i componenti del comitato (promotori o organizzatori) decidono insieme (sottoscrivendo un ideale contratto fra loro) uno scopo da perseguire, annunciandolo pubblicamente ed invitando il pubblico ad effettuare offerte (oblazioni) utili e necessarie per la formazione del patrimonio necessario a perseguire lo scopo annunciato;



2. **Raccolta del patrimonio fra il pubblico ed apposizione del vincolo**: il patrimonio raccolto viene quindi destinato allo scopo annunciato (senza poter essere diversamente utilizzato).

## **REGIME DELLA RESPONSABILITA' DEGLI ORGANIZZATORI**

Il codice civile individua **due tipi di responsabilità**:

1. **VERSO I DONANTI (O SOTTOSCRITTORI DELL'INIZIATIVA)**: in considerazione del vincolo che colpisce i fondi raccolti dagli **organizzatori**, è previsto che questi ultimi e **coloro che assumono la gestione di tali fondi** sono **responsabili personalmente e solidalmente** della conservazione dei fondi e della loro destinazione allo scopo annunciato (art.40 c.c.).

Ed infatti i donatori delle somme hanno inteso vincolare i fondi ad uno scopo inizialmente dichiarato e dagli stessi condiviso, ed è per questo motivo che i promotori non possono impiegare i fondi raccolti in altro modo.

Sotto questo profilo **il comitato somiglia di più ad una fondazione** costituita dai fondi vincolati donati dai terzi (c.d. sottoscrittori), che non ad una associazione (pur essendovi una base associativa costituita dai promotori che annunciano lo scopo).

2. **VERSO I TERZI** (art.41 c.c.): dobbiamo distinguere fra:

a) **comitato che ha ottenuto la personalità giuridica**: risponde solo con il proprio patrimonio;

b) **comitato che non ha ottenuto la personalità giuridica**: rispondono solidalmente e personalmente i suoi componenti (siano essi promotori, organizzatori o meri gestori del patrimonio). Trattasi di responsabilità (contrattuale ed extracontrattuale) più ampia di quella prevista per chi ha agito nelle associazioni non riconosciute, in quanto colpisce indistintamente tutti componenti del comitato (ivi compreso il presidente che ne ha la legale rappresentanza), prescindendo da chi ha materialmente agito (Cass. 134/1982). In altri termini, è la semplice adesione al comitato promotore (sia come iniziale promotore, che come successivo organizzatore e gestore dei fondi raccolti) che determina l'insorgere della responsabilità illimitata e solidale.

N.B. In entrambi i casi (cioè sia che il comitato abbia sia che non abbia personalità giuridica), **i sottoscrittori sono tenuti ad effettuare soltanto le oblazioni promesse**.



### **POSSIBILI ESITI DELL'INIZIATIVA**

Oltre naturalmente all'implicita ipotesi di fallimento dell'iniziativa per mancate adesioni, è possibile evidenziare i **seguenti possibili esiti** dell'originario contratto di comitato a seconda che:

1. **i fondi raccolti sono sufficienti** allo scopo originario
2. **i fondi raccolti non sono sufficienti** allo scopo originario

**Nel primo caso**, il comitato può:

- a) continuare la propria attività e restare giuridicamente un comitato (chiedendo o meno il riconoscimento della personalità giuridica).;
- b) continuare la propria attività, ma divenire una fondazione (c.d. fondazione per pubblica sottoscrizione), ovvero un'associazione; in questi casi, si applicano le norme di funzionamento delle fondazioni o delle associazioni;

**Nel secondo caso** (art.42 c.c.), l'autorità prefettizia (a prescindere dal riconoscimento della personalità giuridica) stabilisce la devoluzione dei beni, se questa non è stata disciplinata al momento della costituzione del comitato.

Analoga ipotesi si verifica quando lo scopo è raggiunto o non è più attuabile e sopravanzino fondi.



## AZIENDE NON PROFIT

Le **domande** che dobbiamo porci dopo l'esame di tutta la normativa prevista dal codice civile per associazioni, fondazioni e comitati, **sono a questo punto 2:**

1. PERCHÉ AZIENDE?
2. PERCHÉ NON PROFIT?

Al **primo interrogativo**, possiamo rispondere attingendo al codice unico delle ANP elaborato dalla commissione ANP del consiglio nazionale dei dottori commercialisti, ed in particolare dalla raccomandazione n.1 contenente gli schemi di rappresentazione economico patrimoniali delle ANP.

Qui ricaviamo infatti gli **elementi di parziale simmetria** fra gli enti di diritto privato diversi dalle società (associazioni, fondazioni e comitati, per quanto qui interessa) e l'azienda; elementi di simmetria che sono stati così ricostruiti:

1. **unità**: è il "comune sentire" dei partecipanti non legato, come nelle imprese, a finalità reddituali, ma a finalità ideali, di pubblica utilità, di solidarietà sociale, etc.
2. **autonomia**: nelle imprese è garantita dagli interessi dei proprietari dell'azienda, mentre nelle ANP l'autonomia dipende da diversi fattori (es. la dotazione patrimoniale necessaria per conseguire lo scopo, la possibilità di raccogliere fondi, l'autofinanziamento senza ricorso a finanziamenti in grado di ingerire pesantemente nella struttura legandosi nei fatti ad un padrone);
3. **durabilità**: è legata alla possibilità di essere autonomi perseguendo lo scopo dell'ente; ma è influenzata anche dalla capacità manageriale di chi gestisce le ANP;
4. **dinamismo**: tipico di ogni azienda, implica che anche le ANP debbano fare programmazione, delineando percorsi strategici.

Questi elementi di simmetria **non implicano** tuttavia **coincidenza** fra ANP ed aziende – impresa.

Le ANP, siano esse di sola erogazione (c.d. ANP pure) o di erogazione e di produzione (c.d. ANP composte), infatti, **non soddisfano gli interessi proprietari** (che sono mancanti), **ma** soddisfano i **bisogni socialmente rilevanti** di una determinata collettività (bisogni assistenziali, culturali, ricreativi, sportivi e di natura ideale in genere).

Ciò tuttavia non implica che le ANP debbano essere gestite senza perseguire **criteri di economicità e corretta amministrazione**, posto che tali parametri rappresentano il presupposto che consente all'ente di perseguire nel tempo le finalità sociali in condizioni di **autonomia economica**. Sono cioè criteri di gestione strumentali alla realizzazione dello scopo ideale.

Questi parametri, invece, nelle aziende – impresa rappresentano l'obiettivo guida prioritario e principale dell'attività, che è sempre tesa al raggiungimento ed al mantenimento di situazioni di eccedenza di ricavi sui costi.



Al **secondo interrogativo** possiamo rispondere cercando di analizzare **quattro aspetti** in grado di incidere, se opportunamente combinati e non presi isolatamente, sulla qualificazione profit o non profit un'azienda:

1. **interessi proprietari**
2. **scopi perseguiti**
3. **natura dell'attività esercitata**
4. **destinazione dei risultati prodotti**

Prima di analizzare questi aspetti, dobbiamo tuttavia precisare che la qualificazione profit o non profit di un'azienda può non corrispondere a quella che ha in mente il legislatore tributario. Quest'ultimo infatti si interessa soltanto dell'**attività esercitata** ai fini della qualificazione dell'ente, disinteressandosi degli altri elementi.

La **classificazione tributaria** degli enti diversi dalle società presente nell'art.73 del TUIR, infatti punta sulle attività svolte:

1. è **ente commerciale** quello che ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali
2. è **ente non commerciale** quello che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Per **oggetto (esclusivo o principale)** si intende l'**attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari** indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Fino alla riforma del 1997, quindi, si poteva sostenere che anche in ambito tributario fosse necessario adottare un **criterio qualitativo / funzionale** e non un mero **criterio quantitativo** (cioè di prevalenza) delle attività svolte in concreto.

Si poteva cioè sostenere:

- che l'elemento centrale era lo scopo primario dell'ente e non l'attività;
- che lo svolgimento numericamente prevalente di attività commerciale non era comunque decisivo per la qualificazione dell'ente, laddove detta attività (ad esempio) consentiva l'autofinanziamento dello scopo ideale e non economico dell'ente stesso (al paradosso: 100% di ricavi commerciali destinati in beneficenza).

Ma all'indomani del d.lgs. 460/1997, e segnatamente dell'attuale art.149 TUIR (sulla **perdita di qualifica di ente non commerciale**), tale ricostruzione viene a cadere; il legislatore ha scelto uno soltanto dei quattro elementi di cui si è detto, e cioè la **natura dell'attività esercitata**.

**L'ente perde la qualifica se esercita prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta.**

Certo non siamo ancora in presenza di un criterio meramente quantitativo, perché i c.d. fatti indice di commercialità (immobilizzazioni, ricavi, redditi e costi), sono fatti precedere dal termine "anche" (il che potrebbe significare che si dovrebbe tener conto "anche" di elementi non quantitativi o diversi), ma in assenza di applicazioni pratiche (che non mi risultano) possiamo dire che è ente commerciale quello che svolge prevalentemente attività commerciale per un intero (maggior parte, per il fisco) periodo di imposta.



## ANALISI DEGLI ELEMENTI IN GRADO DI QUALIFICARE L'AZIENDA COME NON PROFIT

### INTERESSI PROPRIETARI

L'assenza di un "padrone" è uno degli **elementi tipici** e ricorrenti degli enti di diritto privato diversi dalle società, che si fondano sul **principio del c.d. autogoverno**.

1. Lo è nelle **associazioni** per le seguenti considerazioni:

- necessaria presenza di un organo deliberativo (assemblea), cui possano partecipare tutti i soci (Cass. 5791/1981);
- divieto di distribuire utili agli associati, anche in modo indiretto (altrimenti ricorrendo la causa del contratto di società, e quindi essendo l'associazione in realtà una società di fatto);
- obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento (elemento questo però obbligatorio solo nelle associazioni riconosciute)

2. Lo è nelle **fondazioni**, a maggior ragione, per le seguenti circostanze:

- vincolo duraturo ed immutabile del patrimonio del fondatore e conseguente immutabilità di scopo;
- impossibilità per il fondatore e/o per i suoi eredi di ingerire nell'attività dopo che sia spirato il termine ex art.15 c.c. concesso per l'eventuale revoca dell'atto di fondazione.

Qualche dubbio potrebbe venire in caso di fondazioni familiari, dove l'erogazione delle rendite ai membri di una certa famiglia, potrebbe far individuare un "padrone". In realtà abbiamo visto che questo tipo di fondazioni sono possibili negli stessi limiti previsti dall'art.699 c.c. in caso di disposizione testamentaria (premi di nuzialità, di natalità, sussidi per avviamento al lavoro, opere di assistenza, etc.). In assenza di questi elementi, la fondazione non sarebbe lecita.

3. Lo è per i medesimi motivi anche nei **comitati**, dove:

- il patrimonio raccolto è vincolato allo scopo dichiarato;
- quindi i promotori e/o gli organizzatori ne rispondono verso i donanti;
- a loro volta i donanti, in quanto hanno effettuato una donazione, non hanno diritto di rivendicare le somme versate (e quindi non sono "padroni" dell'ente), ma possono solo agire per i danni contro gli organizzatori.

### SCOPI PERSEGUITI

Perché un'azienda possa qualificarsi come non profit **è anche necessario che lo scopo (non l'attività) sia di natura non economica**, ma ideale, di utilità sociale, di solidarietà.

Al riguardo, giova ricordare una non troppo risalente giurisprudenza (Cass. n.8963/1997), la quale ha affermato:

*"risulta quindi evidente lo scopo commerciale delle organizzazioni o associazioni dei produttori ortofrutticoli, costituite per migliorare le condizioni di esercizio dell'attività di vendita sul mercato dei prodotti degli associati. E tale circostanza costituisce un ostacolo insormontabile alla possibilità di inquadrare le suddette organizzazioni nella figura giuridica dell'associazione, che può essere costituita per vari scopi, culturali, sociali, ricreativi, ecc., ma esclude istituzionalmente tra i suoi fini l'esercizio di attività commerciale. Né l'assenza di intento lucrativo vale ad inficiare tale conclusione, ben potendo l'organizzazione svolgere un'attività a carattere intrinsecamente commerciale, anche senza perseguire la realizzazione di profitti in proprio, ma intendendo soltanto garantire migliori condizioni di mercato per l'espletamento dell'attività dei suoi membri".*



Questa massima ci consente di dire che, **prima ancora del fine lucrativo**, occorre aver riguardo allo **scopo che si intende perseguire**, scopo che **NON può coincidere esclusivamente con lo svolgimento di un'attività a carattere intrinsecamente commerciale**. Se questo è, invece, l'ente è profit.

#### **NATURA DELL'ATTIVITÀ ESERCITATA**

Per quanto detto sino ad ora, e contrariamente a quanto previsto in ambito tributario, la **sola natura intrinsecamente commerciale è del tutto irrilevante** ai fini della qualificazione non profit di un ente. Occorre infatti verificare in concreto se tale attività sia strumentale ed accessoria allo scopo non economico, o meno; **strumentalità** ed **accessorietà** dell'attività commerciale che la rendono esercitabile solo se:

- consente l'autofinanziamento dello scopo, ovvero
- la migliore o più veloce o più duratura realizzazione dell'oggetto non economico che gli associati, il fondatore o i promotori hanno prefissato.

L'**attività commerciale** non deve insomma essere essa stessa lo scopo, ma deve essere **uno dei veicoli per raggiungere lo scopo**.

#### **DESTINAZIONE DEI RISULTATI PRODOTTI (SCOPO DI LUCRO)**

Mentre in ambito tributario, come detto, tale destinazione è irrilevante, ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, diviene un elemento di centrale importanza per qualificare l'azienda come profit o non profit.

L'azienda sarà infatti non profit se e solo se i risultati prodotti dalle attività esercitate (siano esse commerciali o meno), si rivelino strumentali allo scopo perseguito e vengano reinvestiti, senza essere distribuiti fra i soci o i promotori, o i destinatari discendenti del fondatore o restituiti al fondatore.

La **distribuzione agli associati potrebbe essere presente**, per quello che abbiamo detto a suo tempo, **solo per le associazioni non riconosciute in sede di scioglimento**, perché negli altri casi (fondazioni, associazioni riconosciute e comitati) si ha sempre devoluzione del patrimonio residuo. Tuttavia, non ritengo che la distribuzione finale in sede di scioglimento sia sic et simpliciter in grado di non poter qualificare l'azienda come non profit durante tutta la sua esistenza, nel corso della quale alcuna distribuzione di utili era possibile.

#### **DEFINIZIONE DI ASSOCIAZIONE, FONDAZIONE O COMITATO COME AZIENDA NON PROFIT**

Possiamo quindi trarre le fila di questo esame, **definendo azienda non profit** nel seguente modo:

“Organismo (associativo o meno) **privo di un padrone**, che **persegue una finalità non economica e senza scopo di lucro**, svolgendo le attività previste dalle regole che gli associati, i promotori ed il fondatore hanno approvato. Attività anche commerciali, perché strumentali ed accessorie allo scopo, essendo esercitate per autofinanziare lo scopo stesso o meglio realizzarlo sotto il profilo qualitativo”.



## ASSOCIAZIONI, FONDAZIONI, COMITATI E FALLIMENTO DELL'IMPRENDITORE

Dobbiamo porre l'indagine su **due piani**:

1. **fallibilità dell'ente** di diritto privato diverso dalle società
2. **fallibilità** anche dei suoi **amministratori** e/o dei suoi **soci**

### **FALLIBILITÀ DELL'ENTE**

La questione dell'assoggettabilità al fallimento degli enti di diritto privato diversi dalle società deve essere affrontata verificando se detti enti hanno assunto nel corso della loro esistenza la qualifica di **imprenditori commerciali** (art.1 L.F.), oltre ovviamente all'ulteriore requisito (non difforme, peraltro, da quello generalmente richiesto agli imprenditori, persone fisiche o società) di versare in **stato di insolvenza** (art.5 L.F.).

Sono infatti soggetti al fallimento gli **imprenditori insolventi** (art.5 L.F.) **che esercitano o hanno esercitato** (entro l'anno dalla chiusura dell'attività o dal decesso) **un'attività commerciale** (art.1 L.F.).

Sul punto, dobbiamo precisare che l'accertamento in capo ad associazioni, fondazioni e/o comitati della qualifica di imprenditore **prescinde**:

1. dallo **scopo lucrativo o meno dell'attività esercitata** (ossia dalla destinazione dei risultati dell'attività)
2. dalla **qualificazione commerciale o istituzionale dell'attività ai fini fiscali**.

Le formazioni collettive cosiddette non "profit" - configurabili accanto all'imprenditore individuale ed a quello societario - **acquistano lo status di imprenditore commerciale anche quando prevedano la devoluzione**, obbligatoria ed intenzionale, **degli utili a fini altruistici umanitari**, o quando intendano semplicemente mantenere in pari la gestione economica (Trib. Milano 17/06/1994).

Ai fini dell'assoggettamento alla procedura fallimentare, lo "status" di imprenditore commerciale deve essere attribuito **anche agli enti di tipo associativo** che in concreto svolgano, **esclusivamente o prevalentemente, attività di impresa commerciale, a nulla rilevando in contrario l'art. 111 del TUIR**, che "considera" non commerciale le attività delle associazioni in esso indicate, attività che, pertanto, non concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come ricomprese tra i redditi diversi, con **una disposizione la cui portata è limitata alla previsione di esenzioni fiscali**, ed alla quale non può attribuirsi, avuto riguardo alla specificità delle ragioni di politica fiscale che la ispirano, una valenza generale nell'ambito civilistico. (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione dei giudici di merito che avevano rigettato la opposizione al fallimento proposta da una associazione sportiva (associazione sportiva pallacanestro Firenze) che aveva svolto attività pubblicitarie e di sponsorizzazione, facendo anche ricorso al credito bancario e ricevendo ingenti finanziamenti) (Cass. 8374/2000).

Se ne deduce quindi che l'indagine va circoscritta soltanto all'**assunzione di qualifica di imprenditore commerciale** ed al **concetto di insolvenza**.



### ASSUNZIONE DI QUALIFICA DI IMPRENDITORE COMMERCIALE

L'analisi deve necessariamente partire dall'articolo 2082 c.c. che definisce l'imprenditore come colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.

Gli elementi che quindi interessano sono:

1. lo svolgimento di un'attività produttiva di beni o di servizi (vi rientrano quindi il c.d. settore terziario: alberghi, banche, cinema, assicurazioni, spettacoli sportivi, informatica, etc.), ovvero il mero scambio di beni o servizi (intermediazione nella circolazione di beni o servizi)
2. la professionalità: non deve cioè trattarsi di attività occasionale, ma abituale (anche se abitualità non vuol dire continuità, tant'è che è imprenditore anche il gestore estivo o invernale di un'attività commerciale);
3. l'organizzazione dell'attività: l'imprenditore assume su di sé il rischio economico dell'attività e deve quindi organizzare l'attività, decidendo quali fattori produttivi impiegare (es. capitale, lavoro, etc.) e come impiegarli, in quale misura, in che tempo, etc. L'imprenditore decide cioè come, cosa, quando e quanto produrre, in quanto gestisce un'azienda (art.2055 c.c.) (complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa).

Non rileva, invece, ai fini del fallimento anche l'economicità dell'attività intesa sia come scopo di lucro, che come tendenziale pareggio fra ricavi e costi (si è detto, infatti, che fallisce anche l'ente – imprenditore che destina l'utile a fini umanitari o mira solo al pareggio fra ricavi e costi).

L'esistenza di questi elementi non è tuttavia da sola sufficiente a qualificare associazioni, fondazioni e comitati come imprenditori fallibili, perché occorre un ulteriore e decisivo quarto requisito:

4. L'attività produttiva abitualmente esercitata ed organizzata dall'ente deve divenire lo scopo primario, non il semplice veicolo (es. finanziamento) strumentalmente utilizzato per realizzare lo scopo di pubblica utilità o ideale dell'ente.

In tal senso, propende la migliore giurisprudenza di legittimità: (Cass. 8374/2000: Ai fini dell'assoggettamento alla procedura fallimentare, lo "status" di imprenditore commerciale deve essere attribuito anche agli enti di tipo associativo che in concreto svolgano, esclusivamente o prevalentemente, attività di impresa commerciale)

Se però è presente anche lo scopo di lucro (l'economicità dell'attività), e siamo in presenza di associazioni e comitati, allora si può sostenere che ci si trova dinanzi a contratti con una causa uguale a quella del contratto di società e, dunque, ad una società di fatto commerciale. Società che sono imprenditori fallibili a prescindere dall'eventuale non commercialità dell'attività (Cass. 9084/1994), al contrario degli imprenditori individuali che invece falliscono se hanno iniziato un'attività imprenditoriale.



**INSOLVENZA**

Il concetto di insolvenza di associazioni, fondazioni e comitati, come imprenditori, non si discosta da quello identificato dalla legge e dalla giurisprudenza per tutti gli altri soggetti fallibili contemplati dalla L.F.

In particolare, “lo stato d’insolvenza si manifesta con **inadempimenti** od **altri fatti esteriori**, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare **regolarmente** le proprie obbligazioni” (art.5 L.F.).

L’insolvenza è una situazione di **impotenza, funzionale e non transitoria**, che non permette all’impresa di soddisfare regolarmente e con mezzi normali di pagamento le proprie obbligazioni verso i terzi, a seguito del venir meno delle condizioni di liquidità e di credito necessarie all’attività commerciale (Cass. 1997/2003).

L’insolvenza va valutata **in senso oggettivo**, cioè prescindendo dalle sue cause scatenanti, anche se illegittime (es. brutale chiusura della linea di credito) (Cass. 15769/2004).

Inoltre, è **irrilevante** anche l’eventuale **stato patrimoniale positivo**, quando si accerti che l’imprenditore è privo della liquidità necessaria per effettuare adempimenti regolari e con mezzi normali di pagamento (Cass. 2211/2000 e 6862/1999).

**FALLIBILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E/O DEI SUOI SOCI**

Accertato che associazioni, fondazioni e comitati possono fallire, occorre verificare se falliscono anche gli **amministratori** e/o i **soci** degli stessi (se si tratta di associazione e comitati).

La giurisprudenza riconosce che possono fallire:

1. gli amministratori (eventualmente anche soci) di **un’associazione non riconosciuta** (con massime quindi applicabili analogicamente anche ai comitati), ovvero coloro che hanno agito in nome e per conto della stessa, in quanto illimitatamente responsabili ex art.38 c.c. (Cass. 9589/2003). Non mancano però massime contrarie (anche se isolate), che escludono la fallibilità anche di coloro che hanno agito in nome e per conto dell’ente (App. Genova 16/07/2003).

Il fallimento viene tecnicamente fatto derivare dalla giurisprudenza o per applicazione analogica dell’art.147 L.F. (fallimento dei soci illimitatamente responsabilità di società), o per applicazione diretta dell’art.1 L.F. (cioè coloro che agiscono in nome e per conto dell’ente sono essi stessi imprenditori).

2. gli amministratori di una **fondazione** che abbia esercitato esclusivamente attività commerciale non strumentale alle finalità dell’ente, e ciò in quanto la personalità giuridica sarebbe utilizzata solo come “paravento” e quindi andrebbe revocata a decorrere dal momento in cui gli amministratori hanno indebitamente variato l’oggetto (ideale o di pubblica utilità) per il quale la fondazione aveva ottenuto il riconoscimento (Trib. Milano 16/07/1998).

Questa massima a mio modo di vedere è punto di arrivo di questa nostra chiacchierata perché riconosce che la personalità giuridica viene necessariamente meno se l’ente è imprenditore ed ha un oggetto costituito dal puro esercizio di attività commerciale e quindi falliscono comunque coloro che lo hanno



consentito. Si arriva, cioè, secondo me correttamente, a chiudere il ragionamento sugli enti di diritto privato diversi dalle società disciplinati dal titolo I del c.c., i quali devono necessariamente avere una finalità ideale o di pubblica utilità o solidaristica o comunque diversa da quella tipica delle società e dell'imprenditore in generale (in qualunque forma giuridica lo stesso intenda operare).



## QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA

### PUNTO DI PARTENZA: QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELL'ENTE

#### Articolo 73 TUIR

(ex art.87)

- **Ente commerciale:** è quello che ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali
- **Ente NON commerciale:** è quello che NON ha come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali

### ERRATE CONVINZIONI DEL CLIENTE

- L'assenza dello scopo di lucro è del tutto irrilevante ai fini fiscali (salvo legge n°398/91)
- La destinazione dei proventi è irrilevante ai fini della loro qualificazione fiscale
- Non è vietato agli enti non commerciali svolgere attività commerciali
- Assenza di scopo di lucro e svolgimento di attività commerciali sono assolutamente compatibili
- Le liberalità non sempre sono irrilevanti fiscalmente, essendo necessario chiarire la natura dell'ente
- L'ente non commerciale è tassato come una persona fisica (salva ancora l'applicazione di un'aliquota proporzionale al reddito prodotto), quindi l'assenza di attività commerciali incide solo su una categoria di reddito (reddito di impresa), ma non sulle altre

### PRINCIPALI IMPLICAZIONI CONNESSE ALLA QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELL'ENTE

- > L'ente commerciale produce SOLO redditi di impresa (c.d. attrazione) e paga imposte su tutto, quindi anche sulle LIBERALITA' (come ricavi o sopravvenienze attive). L'ente non commerciale è invece tassato come una persona fisica e quindi produrrà varie categorie di reddito
- > L'ente commerciale deve possedere necessariamente la partita IVA e presentare la dichiarazione dei redditi anche in assenza di redditi. L'ente non commerciale apre la partita IVA solo se svolge attività commerciali abitualmente e presenta di norma la dichiarazione dei redditi solo se possiede redditi



## **PRINCIPALI IMPLICAZIONI CONNESSE ALLA QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELL'ENTE**

- > L'ente commerciale deve necessariamente tenere la contabilità a norma di legge (regime ordinario). L'ente non commerciale NON ha obblighi contabili (salvo la redazione del bilancio annuale, se lo statuto lo prevede) se NON svolge attività commerciali abituali; se invece svolge attività commerciali deve tenere la contabilità a norma di legge, ma può scegliere fra vari regimi (ordinario, semplificato o forfetario)
- > Entrambi SONO sostituiti d'imposta
- > L'ente non commerciale può assumere una qualificazione tributaria agevolativa a seconda dello scopo perseguito, dei destinatari delle attività, della forma dello statuto, etc. (es. ente associativo tributariamente privilegiato, ONLUS, ONG, associazione sportiva dilettantistica, associazione di volontariato, etc.)

### **OGGETTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE**

- E' l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi indicati dallo statuto o dall'atto costitutivo (NON è detto che sia necessariamente quella che produce i maggiori introiti)
- Infatti: è ente commerciale quello che svolge attività commerciale perché tale attività consente il diretto conseguimento dello scopo indicato nello statuto; non è invece commerciale l'ente che svolge attività commerciali per finanziare le attività istituzionali che consentono di conseguire le finalità statutarie (dall'1/1/98 tuttavia l'ente non commerciale che svolge prevalentemente attività commerciali può perdere la qualifica)

### **DA DOVE SI DESUME LA NATURA DELL'ENTE**

- **Legge, atto costitutivo o statuto (art.73, co.4, TUIR)**: SOLO se redatti in forma solenne (atto pubblico, scrittura privata autenticata, scrittura privata registrata) - fanno fede fino a prova contraria (del Fisco)
- **Sulla base dell'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (art.73, co.5, TUIR)**: SOLO se lo statuto o l'atto costitutivo sono redatti con scrittura privata semplice o sono non scritti - fa fede quello che desume il Fisco fino a prova contraria (dell'ente) (regola valida in ogni caso per gli enti NON residenti)

### **• INVERSIONE DELL'ONERE DELLA PROVA**



## VERIFICA SOSTANZIALE DELLA NATURA DELL'ENTE (articolo 149 TUIR)

- **Indipendentemente dalle previsioni statutarie**, è ente commerciale quello che esercita prevalentemente attività commerciale per un INTERO periodo di imposta; l'ente non commerciale che si trova in queste condizioni perde la qualifica e diviene commerciale
- La perdita di qualifica vale ai fini di tutte le principali imposte (IRES, IVA e IRAP)
- La perdita di qualifica opera dall'inizio del periodo di imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni
- La perdita di qualifica non opera con riferimento agli enti religiosi riconosciuti agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche

### FATTI INDICE DI COMMERCIALITA'

si tiene conto **ANCHE** dei seguenti parametri

- prevalenza delle **immobilizzazioni** commerciali, rispetto alle restanti attività
- prevalenza dei **ricavi** commerciali, rispetto al VALORE NORMALE delle prestazioni istituzionali
- prevalenza dei **redditi** commerciali, rispetto alle entrate istituzionali (contributi, sovvenzioni, liberalità e quote associative)
- prevalenza dei **costi** commerciali rispetto alle restanti spese

### FONTI DI FINANZIAMENTO E ATTIVITA' (articoli 143 e 148 TUIR)

- **Attività istituzionali**: si tratta di attività irrilevanti fiscalmente e NON commerciali, che non richiedono adempimenti contabili e dichiarativi
- **Attività commerciali**: rilevanti fiscalmente, da contabilizzare e da includere nelle dichiarazioni fiscali
- **Attività de - commercializzate**: non perdono la loro natura di attività commerciali, tanto è vero che il loro svolgimento è soggetto a particolari obblighi contabili e talvolta anche dichiarativi, ma non sono soggette a tassazione



## ATTIVITA' DEGLI ENTI NON COMMERCIALI ORDINARI (Articolo 143 TUIR)

- **Regola GENERALE:** le attività poste in essere dagli enti non commerciali possono generare redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi; tali redditi rilevano a prescindere dal luogo di produzione degli stessi e dalla loro successiva destinazione

### CATEGORIE DI REDDITI

- **Redditi fondiari:** i quali si distinguono in redditi dei terreni e redditi di fabbricati; sono di norma determinati con un sistema forfettario basato sulle tariffe d'estimo
- **Redditi di capitale:** racchiudono una casistica abbastanza vasta, la legge non ne dà una definizione univoca, ma si limita a farne un'elencazione. Di solito non sono soggetti a dichiarazione in quanto soggetti a imposta sostitutiva.
- **Redditi d'impresa:** quelli derivanti dall'esercizio abituale di attività commerciale
- **Redditi diversi:** categoria residuale e più insidiosa.

### ESONERI

- Per alcune prestazioni di servizi e a certe condizioni
- Per le raccolte pubbliche di fondi occasionali

### PRIMA IPOTESI DI ESONERO *(prestazioni di servizi istituzionali)*

- **Articolo 143, co.1, II alinea, TUIR:** non si considerano commerciali le prestazioni di servizi, se sono:
  - 1) **diverse** da quelle di **impresa** (art.2195 c.c.): attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi, intermediazione nella circolazione di beni, trasporto, bancaria o assicurativa, altre attività ausiliarie
  - 2) **conformi** alle finalità istituzionali dell'ente
  - 3) rese **senza** specifica **organizzazione**
  - 4) **gratuite**, oppure a pagamento ma in questo caso solo se i **corrispettivi** richiesti **non eccedono** i **costi** di diretta imputazione



**SECONDA IPOTESI DI ESONERO**  
**(raccolte fondi de – commercializzate)**

- **Articolo 143, co.3, lett.a), TUIR:** non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali, i fondi pervenuti **da sovventori** a seguito di raccolte pubbliche purché:
  - 1) siano effettuate **occasionalmente**
  - 2) gli eventuali beni offerti siano di **modico valore** (per i servizi invece non c'è alcun limite)
  - 3) siano effettuate in concomitanza di **celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione**
  - 4) sia redatto entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio apposito **rendiconto** (su libro contabile) per ciascuna raccolta fondi, accompagnato anche da apposita relazione illustrativa

**CHIARIMENTI SULLE RACCOLTE FONDI**

- **Occasionalità delle raccolte:** in mancanza dell'apposito decreto ministeriale mai emanato, può farsi riferimento all'articolo 25, co.2, legge 133/99, che per le associazioni sportive dilettantistiche ha dato i seguenti limiti:
  - a) massimo due eventi annui;
  - b) limite di introiti di euro 51.645,69
- **Le raccolte possono essere rivolte anche a non soci**
- **I fondi raccolti sono ESCLUSI da Iva ed ESENTI da ogni altro tributo**
- **Occorrono comunque le autorizzazioni amministrative eventuali**
- **E' necessario presentare la dichiarazione dei redditi a zero** (combinato disposto degli articoli 13, co.2 e 20, co.2 del DPR n°600/73)



## **DETERMINAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI**

- **REGOLA GENERALE** (articolo 143): sommatoria dei singoli redditi posseduti dall'ente e determinati distintamente seguendo le regole tipiche di ciascuna categoria di reddito (art.8)
- **REGOLA PARTICOLARE** (articolo 144): le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, si deducono in misura pari al rapporto fra i ricavi commerciali ed i ricavi totali. Per gli immobili promiscui, si deduce la quota parte di rendita catastale o di canone di locazione proporzionalmente pari al predetto rapporto

### **ATTIVITA' DEGLI ENTI ASSOCIATIVI (Articolo 148 TUIR)**

#### **NORME VALIDE PER TUTTI GLI ENTI ASSOCIATIVI (articolo 148, co.1 e 2, TUIR):**

- 1) si applicano tutte le norme già viste per gli enti non commerciali
- 2) in aggiunta, **non hanno rilevanza fiscale** le seguenti attività:
  - a) attività gratuite prestate nei confronti dei soci, se conformi allo statuto
  - b) somme versate dai soci a titolo di quote o contributi associativi, purché non rappresentino il corrispettivo di maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto
  - c) cessioni di beni e prestazioni di servizi ai soci a pagamento, purché:
    - siano rese senza specifica organizzazione
    - i corrispettivi richiesti non eccedano i costi di diretta imputazione
    - siano conformi allo statuto

#### **NORME VALIDE SOLO PER GLI ENTI ASSOCIATIVI PRIVILEGIATI**

*(richiesto l'adeguamento dello statuto)*

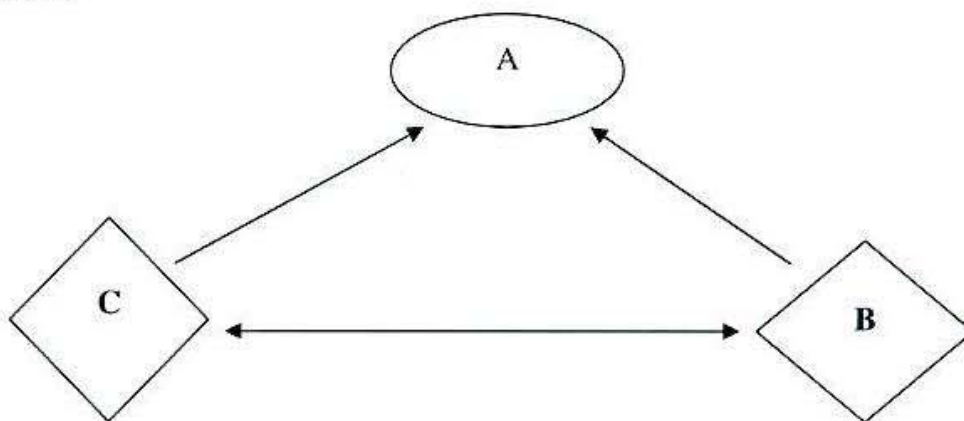
- **Articolo 148, co.3, TUIR**: non commerciali tutte le cessioni di beni e tutte le prestazioni di servizi, anche se a pagamento, nonché le cessioni di proprie pubblicazioni (cedute in prevalenza ai soci), purché:
  - a) si tratti di associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale, di formazione extrascolastica della persona
  - b) siano attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali
  - c) siano rivolte nei confronti dei soci (propri o anche di altre associazioni che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto, svolgono la medesima attività e fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale)
  - d) non si tratti di attività sempre e comunque commerciali, e cioè delle seguenti attività contenute nell'elenco CHIUSO di cui **all'articolo 148, co.4, TUIR**:



**CHIARIMENTI SUL COMMA 3 ART. 148)**

- E' la norma di rottura la cui portata agevolativa è del tutto evidente:
  - ✓ Cade il limite dei costi di diretta imputazione.
  - ✓ La legge consente un vero e proprio **interscambio di prestazioni fra più associazioni** che svolgano la medesima attività e che facciano parte di un'unica ed unitaria struttura di secondo livello costituita dall'associazione complessa. Nel caso in cui questo tipo di rapporto trilaterale risulta dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto o da un apposito regolamento di ciascuna associazione, lo svolgimento di attività a beneficio delle associazioni di pari livello e dei loro rispettivi associati non costituisce esercizio di attività commerciale, ovvero la legge assimila, agli effetti tributari, i destinatari delle attività svolte dall'ente ai suoi soci, cosicché i proventi eventualmente ricavati vengono di fatto **de-commercializzati**

Quindi:



Se l'associazione "C" e l'associazione "B" svolgono la medesima attività, la loro adesione all'associazione "A" risulta dalla legge o dall'atto costitutivo o dallo statuto o da un regolamento ed entrambe hanno adeguato lo statuto, possono vicendevolmente scambiarsi le prestazioni, anche coinvolgendo i rispettivi associati, senza che ciò costituisca esercizio di attività commerciale.



- **Attività sempre commerciali:**

- a) compravendita di beni
- b) somministrazione di pasti
- c) erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore
- d) prestazioni alberghiere
- e) prestazioni di alloggio
- f) servizi di trasporto
- g) servizi di deposito
- h) servizi portuali e aeroportuali
- i) gestione di spacci aziendali e di mense
- l) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici
- m) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
- n) pubblicità commerciale
- o) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

- **Articolo 148, co.5, TUIR:** non commerciali anche la somministrazione di alimenti e bevande e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, purché:
  - a) si tratti di associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno
  - b) le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali
  - c) siano rese nei confronti dei soci (propri o di altre associazioni consorelle)
  - d) per le somministrazioni di alimenti e bevande, sia effettuata presso le sedi dove si svolge l'attività istituzionale, da bar o esercizi similari (no ristoranti)

N.B. L'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni è sempre commerciale ai fini IVA anche per questi enti ulteriormente agevolati

- **Articolo 148, co.6, TUIR:** l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici non è commerciale (ma solo ai fini IRES) anche per le associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, se resa nei confronti dei soci (propri o di altre associazioni consorelle)
- **Articolo 148, co.7, TUIR:** per le organizzazioni sindacali e di categoria, non sono commerciali le seguenti attività:
  - a) cessioni di pubblicazioni riguardanti i CCNL, anche se prevalentemente cedute a terzi
  - b) assistenza prestata in prevalenza agli iscritti, in materia di applicazione dei CCNL e di legislazione lavoristica
  - c) i corrispettivi eventualmente richiesti non eccedano i costi di diretta imputazione



**CONDIZIONI CHE LEGITTIMANO  
LE AGEVOLAZIONI (articolo 148, co.8, TUIR)**

- **Condizioni formali**: lo statuto deve essere redatto in forma di atto pubblico, scrittura privata autenticata o scrittura privata registrata
- **Condizioni sostanziali**: lo statuto deve contenere le seguenti clausole:
  - divieto di distribuzione (anche indiretta) di utili
  - obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento
  - principio di democraticità
  - obbligo di redazione del bilancio
  - eleggibilità degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea, criteri di ammissione ed esclusione dei soci, pubblicità delle decisioni dell'assemblea, dei bilanci e dei regolamenti
  - intrasmissibilità della quota (salvo che per causa di morte) e non rivalutabilità della stessa



## LA DISCIPLINA AI FINI IVA

- 1) Abitualità delle cessioni di beni e/o delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato (art.1 DPR 633/72)
- 2) Esercizio di imprese (art.4 DPR 633/72):
  - a) per gli enti non commerciali, anche associativi, che non hanno adeguato lo statuto: tutte le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi a pagamento sono commerciali (ad eccezione delle quote e dei contributi o liberalità, ricevute in assenza di corrispettività, in quanto da intendersi come cessioni di denaro ex art.2 del DPR 633/72);
  - b) per gli enti associativi privilegiati (che hanno adeguato lo statuto): vale quanto detto per l'IRES
  - c) sempre commerciale l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici

Le attività che un ente non commerciale o un ente associativo può svolgere per il raggiungimento delle proprie finalità statutarie, possono originare operazioni che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto possono così configurarsi:

- operazioni imponibili;
- operazioni non imponibili o escluse;
- operazioni esenti.

Le operazioni imponibili sono quelli che sono soggette ad Iva in quanto poste in essere nell'esercizio di imprese.

Le operazioni non imponibili o escluse sono tutte quelle che non sono commerciali e quindi non scontano l'IVA, per i seguenti motivi:

1. non vengono poste in essere nell'esercizio di imprese;
2. sono state de-commercializzate dal legislatore secondo modalità e termini di cui si è già detto.

Le operazioni esenti da IVA sono quelle che non comportano l'addebito dell'imposta ed il suo successivo versamento, sebbene richiedano l'adempimento di tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972, come ad esempio la fatturazione, la registrazione...

## LA DETRAIBILITA' DELL'IVA SUGLI ACQUISTI EFFETTUATI DAGLI ENTI NON COMMERCIALI

L'iva è un'imposta che incide il consumatore finale e per questo motivo il legislatore ha previsto l'istituto della **detrazione iva**, mediante il quale si rende neutra l'incidenza fiscale dell'imposta su chi non è un consumatore finale.

Il consumatore finale dovrà versare l'iva al proprio fornitore di beni e servizi all'atto del pagamento del corrispettivo, in misura percentuale rispetto ad una determinata base imponibile.

Alla base imponibile si applica una aliquota d'imposta che varia a seconda dell'oggetto di scambio. L'aliquota ordinaria applicabile è pari al 20% dell'imponibile.

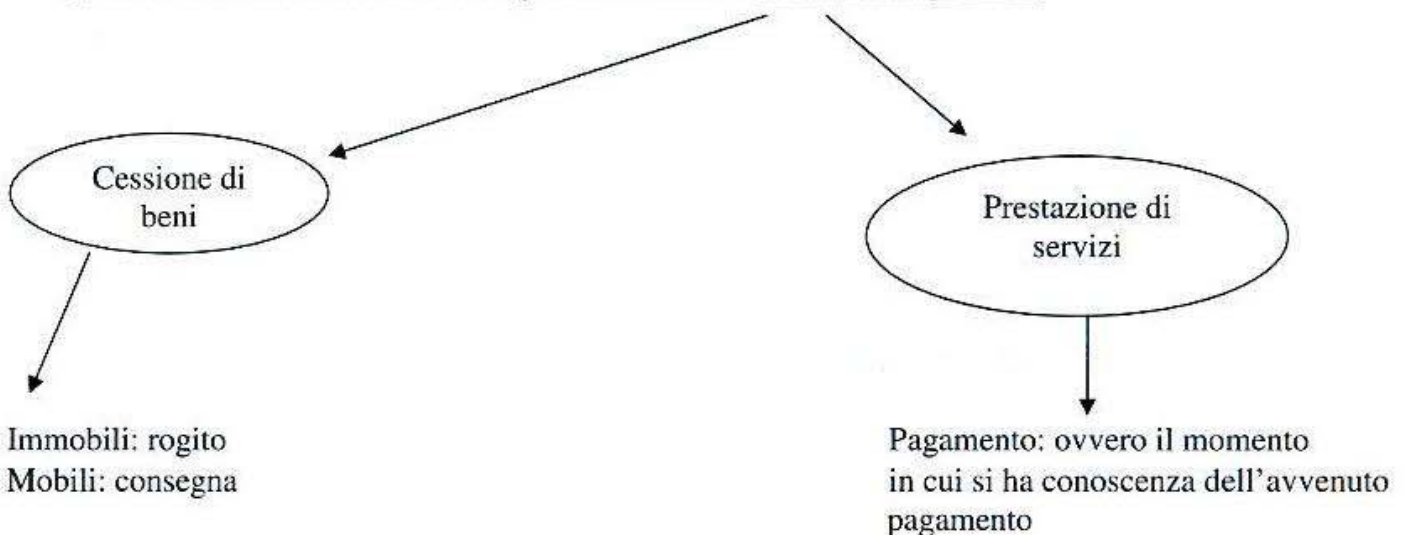
Quando il committente o cessionario non è un consumatore finale opera l'istituto della detrazione Iva, per effetto della quale l'imposta versata ai propri fornitori viene confrontata con quella incassata dai clienti e soltanto quando quest'ultima risulta superiore il contribuente deve versarla all'Erario. Con l'istituto della detrazione è possibile determinare l'imposta dovuta all'erario facendo un raffronto tra l'iva a debito (quella sulle vendite) e l'iva a credito (quella sugli acquisti).

Relativamente agli enti non commerciali l'istituto della detrazione opera in questo modo:

- per le **operazioni imponibili**, opera in pieno in quanto l'ente incasserà l'iva sulle prestazioni effettuate e pagherà l'iva ai propri fornitori, versando all'erario l'eventuale differenza a debito.
- per le **operazioni non imponibili o esenti**, ovvero se l'ente esercita attività istituzionali o de-commercializzate non potrà detrarre l'iva pagata ai propri fornitori e relativa agli acquisti effettuati e riferibili alle predette attività.

### OBBLIGHI FORMALI AI FINI IVA

1. **Emissione della fattura:** per ciascuna operazione imponibile deve essere emessa una fattura. Quando va emessa la fattura? Bisogna individuare il momento impositivo



2. **Registrazione della fattura emessa:** la fattura deve essere annotata entro 15 giorni nel registro delle vendite.
3. **Fatture acquisti:** se l'ente vuole detrarsi l'iva deve registrare le fatture dei fornitori entro due anni dalla loro emissione.
4. **Liquidazione e versamento dell'imposta:** varia in funzione del regime prescelto. Può essere mensile o trimestrale. Si determina facendo un raffronto tra l'iva a credito e l'iva a debito relativa al mese o trimestre precedente. Se dal raffronto emerge un debito nei confronti dell'erario, il contribuente dovrà versarlo entro il 16 di ogni mese, se mensile, o il 16 del secondo mese successivo a quello della chiusura del trimestre, se trimestrale.



**DISCIPLINA AI FINI IRAP**  
**REGOLE GENERALI**  
*(decreto legislativo n°446/1997)*

**Articolo 2, comma 1**

**Presupposto dell'imposta** è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. **L'attività esercitata dalle società e dagli enti**, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, **costituisce in ogni caso presupposto di imposta.**

**Articolo 3**

**Soggetti passivi** dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2. Pertanto sono soggetti all'imposta, fra gli altri:

a) le società e gli **enti commerciali**;

.....

e) gli **enti non commerciali**.

Pertanto gli organismi no profit rientrano tra i soggetti passivi IRAP **indipendentemente** dal fatto che siano tributariamente inquadrati tra gli enti commerciali o non commerciali, anche se l'appartenere all'una o all'altra delle indicate categorie comporta rilevanti conseguenze sulle modalità di applicazione del tributo.

**Determinazione dell'Irap**

**Articolo 16**

L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta **l'aliquota del 4,25 per cento**.

A decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del presente decreto, **le regioni hanno facoltà di variare l'aliquota fino ad un massimo di un punto percentuale**. La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

**Dichiarazione annuale**

**Articolo 19**

Ogni soggetto passivo deve dichiarare per ogni periodo di imposta i componenti del valore, **ancorché non ne consegua un debito di imposta**.

Quest'ultima previsione è molto importante poiché, indipendentemente dal fatto che l'ente svolga attività commerciale, può avere l'obbligo di presentare la dichiarazione IRAP, infatti, l'ente che svolge esclusivamente attività istituzionale e che eroga compensi di lavoro dipendente o assimilato ha l'obbligo di presentare la dichiarazione IRAP anche nel caso in cui non si generi un debito d'imposta.

## Come si determina la base imponibile?

**ENTE COMMERCIALE (articolo 5):** il valore della produzione netta è uguale alla differenza fra tutti i **componenti positivi** di reddito (esclusi i componenti straordinari e finanziari: cioè sopravvenienze attive, interessi attivi, dividendi, etc.) e tutti i **costi della produzione** ad eccezione del costo del personale e delle perdite su crediti (e di tutte le componenti straordinarie e finanziarie).

**ENTI NON COMMERCIALI (articolo 10):** occorre distinguere fra:

- 1) **ente non commerciale che svolge solo attività istituzionale:** il valore della produzione netta è uguale all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa, nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.  
In particolare le **retribuzioni** rilevano per l'importo corrispondente all'imponibile previdenziale e devono essere considerati in base al **criterio di competenza**, come anche i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Al contrario i compensi per le ex collaborazioni coordinate e continuative e per i collaboratori occasionali rilevano in base al criterio di cassa.  
Non sono comunque tassate le somme corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente con l'ente (erogate ai sensi dell'art. 50 lett.c TUIR).
- 2) **ente non commerciale che svolge anche attività commerciali:** il valore della produzione netta si determina sommando le seguenti basi imponibili:
  - a) **per le attività commerciali:** la base imponibile si determina come per gli enti commerciali; se vi sono tuttavia costi promiscui, gli stessi si deducono in base al rapporto fra ricavi commerciali e ricavi totali;
  - b) **per le attività istituzionali:** la base imponibile si determina come per gli enti non commerciali che svolgono solo attività istituzionali, ma il costo del lavoro va diminuito di quello riferibile alle attività commerciali. Nel caso in cui tale costo sia promiscuo, la base imponibile è costituita dal costo del lavoro proporzionalmente corrispondente al rapporto fra ricavi istituzionali e ricavi totali.

L'imposta si applica sul **valore della produzione netta** derivante dall'attività **esercitata nel territorio della regione**.  
**Se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni** si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato (compresi i collaboratori coordinati e continuativi e occasionali), addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione.

### ENTI CHE HANNO ESERCITATO L'OPZIONE PER LA 398/91

Gli enti che hanno optato per il regime forfetario previsto dalla **398/91** hanno facoltà di prescindere dalle regole di determinazione dell'IRAP esposte e possono determinare il valore della produzione netta aumentando il reddito calcolato applicando il criterio forfetario (3% dei proventi commerciali), dell'importo delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai co.co.co e ai collaboratori occasionali e degli interessi passivi. In particolare nel modello di dichiarazione i compensi per i dipendenti e i collaboratori devono essere ripartiti tra area commerciale e istituzionale, in modo da formare comunque due basi imponibili distinte.



### Articolo 17 co.2

Per i soggetti che ai fini delle imposte sui redditi si avvalgono di **regimi forfetari di determinazione del reddito**, con esclusione di quelli indicati nell'articolo 9, comma 1, il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito calcolato in base a tali regimi delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, e degli interessi passivi

### Articolo 11: disposizioni comuni

- ❑ sono deducibili al 100% i premi INAIL, il costo del lavoro degli apprendisti, quello dei dipendenti assunti con contratti di formazione lavoro e quello dei dipendenti disabili;
- ❑ non sono in ogni caso deducibili tutte le componenti del costo del lavoro, sia esso lavoro dipendente, che lavoro a progetto o occasionale o altro lavoro diverso da quello autonomo svolto da soggetti professionali dotati di partita IVA
- ❑ sono invece deducibili sempre i rimborsi spese a piè di lista, i rimborsi chilometrici a tariffa ACI ed in generale tutte le spese sostenute per la generalità dei dipendenti
- ❑ non è deducibile il canone di locazione finanziaria per la parte corrispondente agli interessi passivi
- ❑ sia per gli enti non commerciali che per quelli commerciali, dal valore della produzione netta si possono dedurre i seguenti importi (validi dal 1/1/2005)
  - a) euro 8.000,00 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
  - b) euro 6.000,00 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
  - c) euro 4.000,00 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
  - d) euro 2.000,00 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91
- ❑ infine, sia per gli enti non commerciali che per quelli commerciali, se i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione netta non sono superiori ad euro 400.000,00, spetta una deduzione forfetaria (ragguagliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro) di euro 2.000,00 (eventualmente ragguagliati ad anno) per ciascun dipendente impiegato fino ad un massimo di cinque. Nel caso in cui tali dipendenti siano promiscui, la deduzione per gli enti non commerciali (che svolgono sia attività commerciali che attività istituzionali) compete in base al rapporto fra ricavi commerciali e ricavi totali.
- ❑ Alcune regioni utilizzando la facoltà prevista dall'art. 16 del D.Lgs. 446/1997 hanno introdotto delle aliquote agevolate per gli enti no profit, in particolare a titolo esemplificativo l'Abruzzo e la Basilicata hanno ridotto l'aliquota di un punto percentuale rispetto al livello ordinario, mentre il Friuli Venezia Giulia e la Lombardia hanno optato per la totale esenzione: non va sottovalutata l'importanza di tali agevolazioni in quanto, l'IRAP a volte per questi enti diventa un costo quasi insopportabile.
- ❑ Considerata anche la presenza di aliquote differenziate per regioni è importante ripartire correttamente il valore della produzione netta. Si considera prodotta nel territorio di ogni regione una quota del valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e assimilato relativo alla regione medesima. Perché si possa parlare di valore della produzione prodotto in una regione occorre che vi sia un insediamento stabile per almeno 3 mesi.



## ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (legge 383/2000)

- **Requisiti strutturali:** associazioni, movimenti, gruppi e loro coordinamenti o federazioni. Esclusi SEMPRE: partiti politici, organizzazioni sindacali o di categoria, associazioni che tutelano esclusivamente interessi economici dei propri associati, associazioni e circoli che discriminano i soci o prevedono il diritto di trasferimento della quota o collegano a questa diritti patrimoniali
- **Requisiti formali:** atto costitutivo e statuto redatti per iscritto
- **Requisiti sostanziali:** divieto di distribuzione dei proventi (anche in modo indiretto), obbligo di devoluzione del patrimonio in sede di scioglimento, principio di democraticità ed elettività delle cariche, obbligo di redazione del bilancio, criteri per l'ammissione e l'esclusione dei soci, obbligo di reinvestimento dell'avanzo di gestione, obbligo di indicare nello statuto la sede, la denominazione e l'oggetto, assenza di fini di lucro, scopo di utilità sociale

### CONDIZIONI CHE LEGITTIMANO LE AGEVOLAZIONI (Decreto n°471/2001 – Registro Nazionale)

- ASSUNZIONE DELLA QUALIFICA AGEVOLATA: i requisiti sono i seguenti:
  - iscrizione nel registro della promozione sociale (nazionale o regionale)
  - svolgimento di attività di utilità sociale
  - operatività o costituzione dell'ente da almeno 1 anno
  - presentazione di apposita domanda (a mezzo lettera raccomandata A.R.) presso il Ministero del Lavoro, Dipartimento politiche sociali, Direzione Generale per il volontariato, l'associazionismo sociale e le politiche giovanili (vale silenzio assenso se manca la risposta entro 60gg)
  - l'iscrizione nel registro nazionale è concessa se si opera in almeno 5 regioni e in almeno 20 province, oppure è concessa dall'ente nazionale già riconosciuto al quale si aderisce
  - è possibile anche l'iscrizione nei registri regionali (vedi apposite L.R.)

### RISORSE ECONOMICHE

- Le associazioni di promozione sociale traggono le loro risorse da:
  - a) quote e contributi degli associati
  - b) eredità e donazioni
  - c) contributi statali, regionali e locali
  - d) contributi dell'UE e di altri organismi internazionali
  - e) entrate derivanti da servizi convenzionati
  - f) proventi di cessioni di beni e servizi agli associati ed ai terzi, anche mediante svolgimento di attività commerciali sussidiarie ed ausiliarie rispetto a quelle istituzionali
  - g) erogazioni liberali di associati e di terzi
  - h) entrate derivanti da iniziative promozionali (tipo raccolte fondi)
  - i) altre entrate compatibili con le proprie finalità

N.B. Per le entrate sub b), c), d), e), g), c'è l'obbligo di conservazione della relativa documentazione per almeno 3 anni.



## AGEVOLAZIONI

### • FISCALI

- consentono detrazioni di imposta e deduzioni dal reddito in capo ai donanti
- i familiari conviventi dei soci sono assimilati ai soci
- quote e contributi non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti
- gli enti locali possono deliberare riduzioni sui tributi di propria competenza

### • NON FISCALI

- responsabilità sussidiaria e NON solidale degli amministratori
- i loro crediti sono privilegiati
- accesso al fondo sociale europeo
- possibilità di stipulare convenzioni statali, regionali o locali per lo svolgimento di attività statutarie
- autorizzazione a svolgere attività turistica a favore dei soci
- autorizzazione temporanea per somministrazione al pubblico di alimenti e bevande
- possibilità di ottenere in comodato beni mobili ed immobili di Stato, Regioni, Province e Comuni

## LE NUOVE REGOLE PER BERE NEI CIRCOLI PRIVATI – DECRETO N°235/2001

*Regolamento recante semplificazione del procedimento per il rilascio dell'autorizzazione alla somministrazione di alimenti e bevande da parte di circoli privati*

Si tratta di un regolamento applicabile al **procedimento relativo alla somministrazione di alimenti e bevande da parte dei circoli privati**, che va ad interagire direttamente con la norma cardine dell'intero sistema, e cioè con la legge n°25/08/1991, n°287 (da adesso in poi semplicemente "legge").

La nuova norma detta regole diverse a seconda che l'ente sia o meno affiliato ad organismi di secondo livello riconosciuti dal ministero dell'intero ed abbia o meno adeguato lo statuto ai parametri antielusivi di cui al decreto legislativo n°460/1997.

Analizziamo nel dettaglio le **differenze**.

***Enti associativi tributariamente privilegiati aderenti ad organismi di secondo livello riconosciuti dal ministero dell'interno***

Dispone in proposito l'articolo 2 del regolamento in esame che le associazioni e i circoli, di cui all'articolo 111, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, aderenti ad enti od organizzazioni nazionali le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal ministero dell'interno, che intendono svolgere direttamente attività di somministrazione di alimenti e bevande a favore dei rispettivi associati presso la sede ove sono svolte le attività istituzionali, devono presentare al comune, nel cui territorio si esercita l'attività una **denuncia di inizio attività** (anche su supporto informatico). Il comune provvederà successivamente a trasmettere tale denuncia alla competente ASL affinché fornisca il parere necessario al rilascio dell'autorizzazione.

Nella denuncia il legale rappresentante dell'ente deve indicare:

- a) l'ente nazionale con finalità assistenziali al quale aderisce;
- b) il tipo di attività di somministrazione;
- c) l'ubicazione e la superficie dei locali adibiti alla somministrazione;
- d) che l'associazione si trova nelle condizioni previste dall'articolo 111, comma 3, 4-bis e 4-quinquies del TUIR;
- e) che il locale, ove è svolta la somministrazione, è conforme alle norme e prescrizioni in materia edilizia, igienico – sanitaria ed ai criteri di sicurezza stabiliti dal ministero dell'interno ex art.3, comma 1, della legge ed, in particolare, di essere in possesso delle prescritte autorizzazioni in materia.

Alla denuncia va altresì allegata una copia semplice (non autenticata) dell'atto costitutivo e dello statuto.

Se l'attività di somministrazione è affidata in gestione a terzi, questi deve essere iscritto al registro degli esercenti il commercio di cui all'articolo 2 della legge.

**Se il circolo o l'associazione non si conforma** alle clausole previste dall'articolo 111, comma 4-quinquies, del TUIR, l'esercizio dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande è subordinato all'iscrizione – nel **registro degli esercenti il commercio**, di cui all'articolo 2, primo comma, della legge – del legale rappresentante del circolo o dell'associazione o di un suo delegato ed al rilascio dell'autorizzazione di cui all'articolo 3 della medesima legge.

Come si evince dalla lettura del dato normativo, il governo opera una netta semplificazione degli adempimenti amministrativi richiesti ai circoli ed alle associazioni che vogliono effettuare



l'attività di somministrazione di alimenti e bevande nei confronti dei propri associati e presso i locali ove ha sede l'ente stesso, rispetto alle "vecchie" previsioni contenute nell'articolo 3 della legge. Detta semplificazione, tuttavia, si applica soltanto se l'associazione presenta i seguenti caratteri:

- sia un'associazione tributariamente agevolata, in quanto ha adeguato il proprio atto costitutivo ed il proprio statuto secondo i parametri fissati dal decreto legislativo n°460/1997;
- sia aderente ad un'associazione nazionale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'interno, e cioè ad un ente di cui all'articolo 111, comma 4-bis, del TUIR, per il quale l'attività di somministrazione di alimenti e bevande è attività non commerciale;
- venga presentata un'apposita domanda al comune competente, il quale la girerà alla ASL territorialmente competente, in sostituzione della richiesta di cui all'articolo 3 della legge;
- vengano rispettate tutte le prescrizioni in materia edilizia, igienico – sanitaria e di sicurezza dei locali adibiti alla somministrazione.

L'affiliazione ad un organismo di secondo livello riconosciuto dal ministero dell'interno e l'adeguamento statutario ai parametri del decreto n°460/1997, permettono dunque sia la detassazione dell'attività in questione e sia la semplificazione delle procedure necessarie al rilascio delle prescritte autorizzazioni amministrative.

Qualora il circolo appalti il servizio di somministrazione a terzi sarà necessario, in aggiunta alle procedure di cui sopra, che questi sia iscritto nel registro degli esercenti il commercio (REC) tenuto dalle camere di commercio.

Laddove poi il circolo non si conformi nella pratica alle clausole statutariamente previste ed introdotte per adeguarsi alle previsioni del decreto n°460/1997, le conseguenze saranno le seguenti: iscrizione nel REC del legale rappresentante o di un suo delegato; richiesta di rilascio dell'autorizzazione alla somministrazione nelle forme ordinariamente previste dall'articolo 3 della legge; impossibilità di beneficiare del meccanismo di affiliazione e di riconoscimento indiretto, con conseguente rilevanza tributaria dell'attività in questione.

Naturalmente, **il regime di semplificazione amministrativa in argomento e di non commercialità dell'attività, trova applicazione soltanto se** l'attività viene svolta esclusivamente nei confronti dei propri tesserati, o dei tesserati di altre associazioni che per legge, regolamento o statuto, fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti delle associazioni stesse.

### ***Enti associativi tributariamente privilegiati non aderenti ad organismi di secondo livello riconosciuti dal ministero dell'interno***

Per gli enti associativi tributariamente privilegiati non aderenti ad enti nazionali le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'interno, **la semplificazione amministrativa** per il rilascio dell'autorizzazione alla somministrazione di alimenti e bevande nei confronti dei propri soci **non opera**.

Dispone infatti l'articolo 3 del regolamento in esame, che queste associazioni devono presentare al comune di appartenenza l'apposita domanda di autorizzazione di cui all'articolo 3 della legge (anche su supporto informatico), e cioè quella che presentano ordinariamente tutti i soggetti che svolgono l'attività di somministrazione di alimenti e bevande nei confronti del pubblico.

Nella domanda il legale rappresentante dell'ente deve indicare:

- a) il tipo di attività di somministrazione;
- b) l'ubicazione e la superficie dei locali adibiti alla somministrazione;
- c) che l'associazione ha le caratteristiche di ente non commerciale ai sensi degli articoli 111 e 111-bis del TUIR;
- d) che il locale, ove è svolta la somministrazione, è conforme alle norme e prescrizioni in materia edilizia, igienico – sanitaria ed ai criteri di sicurezza stabiliti dal ministero dell'interno ex art.3,



comma 1, della legge ed, in particolare, di essere in possesso delle prescritte autorizzazioni in materia.

Anche in questo caso, alla domanda devono essere allegati l'atto costitutivo e lo statuto in carta semplice (non autenticati).

Qualora il circolo appalti il servizio di somministrazione a terzi sarà necessario, in aggiunta alle procedure di cui sopra, che questi sia iscritto nel registro degli esercenti il commercio (REC) tenuto dalle camere di commercio.

Il comune, ai fini del rilascio dell'autorizzazione, verifica che lo statuto dell'associazione richiedente preveda modalità volte a garantire l'effettività del rapporto associativo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa, nonché lo svolgimento effettivo dell'attività istituzionale. Inoltre, il comune dovrà rilasciare le autorizzazioni nel rispetto delle previsioni dell'articolo 3, commi 4 e 5, della legge, e cioè attenendosi ai criteri fissati dal Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato **in ordine al numero di autorizzazioni rilasciabili** a seconda del comune e della popolazione residente.

L'autorizzazione si intende rilasciata se trascorrono più di 45 giorni senza che il comune abbia comunicato il proprio diniego.

Ove il circolo o l'associazione non rispetti le condizioni di cui all'articolo 111 e 111-bis del TUIR, l'esercizio dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande è subordinato all'iscrizione nel REC del legale rappresentante o di un suo delegato. A tal fine, quest'ultimo è tenuto a comunicare al comune la perdita di qualifica di ente non commerciale (art.111-bis del TUIR), ovvero il mancato rispetto delle prescrizioni di cui all'articolo 111 TUIR. Anche in questo caso il comune ha poteri ispettivi.

Emerge in sostanza, nonostante la normativa sia poco chiara per gli enti associativi che non aderiscono ad associazioni di secondo livello riconosciute dal ministero dell'interno, che:

- l'attività di somministrazione di alimenti e bevande è sempre commerciale;
- è necessaria un'apposita autorizzazione di cui all'articolo 3 della legge, la quale si intende rilasciata mediante silenzio assenso;
- è necessario che l'ente abbia adeguato lo statuto ai parametri del decreto legislativo n°460/1997 e che non abbia perso la qualifica di ente non commerciale, altrimenti essendo richiesta l'iscrizione del proprio legale rappresentante o di un suo delegato nel registro degli esercenti il commercio (REC).

#### **NORME COMUNI E RIFLESSIONI FINALI**

La denuncia di inizio attività presentata dagli enti affiliati e la richiesta di autorizzazione presentata dagli enti non affiliati valgono anche ai fini delle previsioni contenute nel Testo Unico delle leggi di pubblica sicurezza (R.D. n°773/31).

In caso di svolgimento dell'attività di somministrazione in assenza di comunicazione o di autorizzazione, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 10 della legge, e cioè:

- 1) sanzione amministrativa pecuniaria da lire 2 milioni a lire 20 milioni;
- 2) chiusura dell'esercizio disposta dal sindaco.

In ogni caso, il comune può disporre la cessazione dell'attività anche quando riscontri la mancanza dei requisiti necessari.

Come si intuisce dalla lettura della norma, dunque, i due parametri di cui si è detto e cioè l'adeguamento statutario al decreto n°460/1997 e l'affiliazione ad enti nazionali riconosciuti dal ministero dell'interno, operano nel seguente modo:

- **adeguamento statutario**: se sussiste non è necessaria l'iscrizione nel REC;
- **affiliazione**: se sussiste, l'ente dovrà limitarsi a comunicare al comune che svolge l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, e dunque l'autorizzazione è in re ipsa (salvo il rispetto



della normativa di igiene e sicurezza dei locali); se invece l'affiliazione non sussiste, l'ente dovrà richiedere una specifica autorizzazione al comune, che potrà anche negarla ove, secondo i criteri fissati dal ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato, in quella determinata zona siano state già concesse autorizzazioni in misura sufficiente.

Va da sé infine che l'affiliazione e l'adeguamento statutario spiegano anche effetto congiunto sulla commercialità o meno dell'attività in questione, purché i destinatari della stessa siano i soci dell'ente o di enti a questo collegati per il tramite di organismi di secondo livello e purché detta attività sia svolta presso i locali dell'associazione dall'associazione medesima (resta invece sempre commerciale l'attività di somministrazione svolta da soggetti terzi presso l'associazione).



## RENDICONTAZIONE DELLE ATTIVITA' (Articolo 20 DPR n°600/1973)

Gli enti non commerciali possono o meno essere tenuti alle scritture contabili a seconda delle attività esercitate e della natura delle stesse.

In linea di massima si può dire:

- ❖ **l'obbligo** di tenere la contabilità su appositi registri e nel rispetto di specifiche disposizioni di legge, sussiste **soltanto allorché l'ente svolge attività commerciali.**

**Attività ISTITUZIONALE:** non esistono particolari obblighi contabili. Per gli enti associativi privilegiati è necessario redigere un apposito e separato rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie. Se vi sono state raccolte di fondi, inoltre, è necessario redigere il rendiconto delle entrate e delle uscite di ciascuna raccolta, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.

**CONSIGLIO:** pur non essendoci un vero e proprio obbligo di contabilizzare le attività istituzionali per gli enti non commerciali ordinari, si consiglia di conservare traccia documentale e se possibile anche contabile di tutte le operazioni istituzionali, dal momento che opera in ambito tributario il pericoloso istituto della perdita di qualifica, il quale spiega i suoi effetti allorché le attività commerciali siano ritenute prevalenti su quelle istituzionali. E' evidente che laddove non vi sia traccia dell'attività istituzionale svolta, risulterà difficile a distanza di anni dimostrare che l'attività commerciale non è mai stata prevalente.

**Attività COMMERCIALE:** gli obblighi contabili e di determinazione delle imposte variano a seconda del regime prescelto:

- **Regime ordinario naturale:** è quello nel quale ci si trova automaticamente se il volume di affari dell'attività commerciale è stato di euro 309.874,14 (prestazioni di servizi) o di euro 516.456,90 (altre attività).
  - a) libri contabili obbligatori: giornale, inventari, cespiti, libri IVA, libro paga e matricola
  - b) regime di determinazione del reddito e dell'IVA: analitico
- **Regime ordinario su opzione:** come il precedente, ma richiede apposita opzione non avendo l'ente oltrepassato i limiti previsti
- **Regime semplificato naturale:** è quello nel quale ci si trova automaticamente se il volume di affari dell'attività commerciale è inferiore a quello previsto per il regime ordinario.
  - a) libri contabili obbligatori: cespiti, libri IVA, libro paga e matricola
  - b) regime di determinazione del reddito:
    - b1) analitico, oppure in alternativa
    - b2) forfetario, e cioè applicando le seguenti percentuali di redditività ai ricavi commerciali:
      - prestazioni di servizi: 15% fino ad euro 15.493,71, ovvero 30% da euro 15.493,72 ad euro 309.874,14
      - altre attività: 10% fino ad euro 25.822,84, ovvero 15% da euro 25.822,84 ad euro 516.456,90
  - c) regime di determinazione dell'IVA: sempre analitico



- **Regime ultra – semplificato su opzione**: richiede apposita opzione ex articolo 145 TUIR, nel caso in cui il volume di affari sia stato non superiore ad euro 15.493,71 (prestazioni di servizi), ovvero ad euro 25.822,84 (altre attività).
  - a) libri contabili obbligatori: registro IVA vendite o prospetto sostitutivo approvato con apposito DM, libro paga e matricola
  - b) regime di determinazione del reddito:
    - b1) analitico, oppure in alternativa
    - b2) forfetario, e cioè applicando le seguenti percentuali di redditività ai ricavi commerciali:
      - prestazioni di servizi: 15%
      - altre attività: 10%
  - c) regime di determinazione dell'IVA: sempre analitico

❖ **Libro degli inventari**: art. 2217 c.c. prevede che l'inventario debba redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno;

Deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, e delle attività e passività estranee all'impresa.

L'inventario si chiude con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Deve essere stampato obbligatoriamente entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, quindi entro il 31 gennaio. Non è più obbligatoria la vidimazione, è sufficiente una marca da bollo da € 14,62 ogni 100 pagine.

❖ **Libro giornale**: deve contenere tutte le operazioni poste in essere dall'ente non commerciale nell'esercizio di attività commerciale. Deve essere stampato obbligatoriamente entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (31 ottobre). Non è più obbligatoria la vidimazione, è sufficiente una marca da bollo da € 14,62 ogni 100 pagine.

❖ **Libri sociali**: pur non sussistendo un obbligo di tenuta previsto per gli enti non commerciali, si consiglia comunque la vidimazione almeno del libro soci, considerata l'importanza che questi hanno in sede di qualificazione dell'attività svolta in termini commerciali o meno, e soprattutto visti i riflessi di carattere amministrativo cui l'ente potrebbe incorrere nel caso in cui si trovi a svolgere prestazioni nei confronti di terzi non soci.

## REGIME SUPER SEMPLIFICATO SU OPZIONE

(Legge n°398/1991)

- **CONDIZIONI SOGGETTIVE**: tutte le associazioni senza fini di lucro
- **CONDIZIONI OGGETTIVE**: volume di affari annuo non superiore ad euro 250.000,00
- **ACCESSO**: opzione nel quadro VO e denuncia iniziale alla SIAE prima della fine dell'anno precedente
- **LIBRI CONTABILI**: registro IVA vendite o registro IVA minori, libro paga e libro matricola
- **DETERMINAZIONE DEL REDDITO**: forfetario, applicando il 3% ai ricavi commerciali
- **DETERMINAZIONE DELL'IVA**: trimestrale senza interessi naturale e forfetaria, applicando le seguenti detrazioni di legge: 10% per sponsorizzazioni, 1/3 per cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e radiofonica, 50% negli altri casi



- **VANTAGGI:**

- non si annotano le fatture di acquisto, è sufficiente conservarle e protocollarle
- non si presenta la dichiarazione IVA annuale, né la comunicazione IVA
- non è obbligatoria l'emissione della fattura, se non è richiesta dal cliente e se non si tratta di prestazioni di sponsorizzazione
- non è obbligatoria la certificazione dei corrispettivi
- è sempre favorito ad un regime analitico se i costi commerciali sono inferiori al 97% dei ricavi commerciali
- non è dovuto l'acconto annuale dell'IVA
- si effettuano solo 12 annotazioni mensili del totale dei ricavi commerciali del mese precedente (entro 15 giorni del mese successivo)
- si versa l'IVA soltanto 4 volte all'anno con gli stessi codici tributo dei contribuenti trimestrali, ma SENZA maggiorazione dell'1%

## REGIME ORDINARIO E REGIME FORFETARIO A CONFRONTO AI FINI IRES

| <b>Regime ordinario<br/>(costi commerciali pari allo 0% dei ricavi)</b>  | <b>Regime forfetario</b>  |
|--|---|
| Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Costi commerciali euro 0,00<br>Reddito imponibile euro 250.000,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 82.500,00 | Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Aliquota di redditività 3%<br>Reddito imponibile euro 7.500,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 2.475,00<br>Risparmio di imposta euro 80.025,00 |

| <b>Regime ordinario<br/>(costi commerciali pari al 20% dei ricavi)</b>  | <b>Regime forfetario</b>  |
|---|---|
| Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Costi commerciali euro 50.000,00<br>Reddito imponibile euro 200.000,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 66.000,00 | Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Aliquota di redditività 3%<br>Reddito imponibile euro 7.500,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 2.475,00<br>Risparmio di imposta euro 63.525,00 |

| <b>Regime ordinario<br/>(costi commerciali pari al 50% dei ricavi)</b>   | <b>Regime forfetario</b>  |
|--|---|
| Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Costi commerciali euro 125.000,00<br>Reddito imponibile euro 125.000,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 41.250,00 | Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Aliquota di redditività 3%<br>Reddito imponibile euro 7.500,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 2.475,00<br>Risparmio di imposta euro 38.775,00 |

| <b>Regime ordinario<br/>(costi pari al 70% dei ricavi)</b>  | <b>Regime forfetario</b>  |
|---|---|
| Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Costi commerciali euro 175.000,00<br>Reddito imponibile euro 75.000,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 24.750,00 | Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Aliquota di redditività 3%<br>Reddito imponibile euro 7.500,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 2.475,00<br>Risparmio di imposta euro 22.275,00 |

| <b>Regime ordinario<br/>(costi pari al 90% dei ricavi)</b>   | <b>Regime forfetario</b>   |
|--|--|
| Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Costi commerciali euro 225.000,00<br>Reddito imponibile euro 25.000,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 8.250,00 | Ricavi commerciali euro 250.000,00<br>Aliquota di redditività 3%<br>Reddito imponibile euro 7.500,00<br>Aliquota di imposta 33%<br>IRES dovuta euro 2.475,00<br>Risparmio di imposta euro 5.775,00 |



## L'ATTIVITÀ DI ORGANIZZAZIONE DI VIAGGI E SOGGIORNI TURISTICI

E' un'attività **sempre e comune commerciale**, salvo che non si tratti di associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno.

Per questi ultimi enti l'attività è non commerciale ai fini IRES e commerciale ai fini IVA.

Dal **punto di vista amministrativo**, inoltre, soltanto le associazioni di promozione sociale sono autorizzate a svolgere attività turistica e ricettiva in favore dei propri soci.

MA CHE VUOL DIRE "**ORGANIZZAZIONE**"?

**Convenzione di Bruxelles** sui contratti di viaggio del 23/04/1970 ratificata in Italia con legge n°1084/1977

**Articolo 1:** l'organizzatore di viaggio è qualunque soggetto che assuma abitualmente l'impegno di procurare a terzi, **A SUO NOME**, un insieme di prestazioni comprendenti il trasporto, il soggiorno e qualunque altro servizio che ad essi si riferisca, dietro pagamento di un prezzo globale.

L'organizzatore di viaggio è quindi un **mandatario SENZA rappresentanza**.

Tale definizione è inoltre espressamente contenuta nell'articolo 3 del decreto n°111/1995.

**Articolo 13:** l'organizzatore di viaggi **risponde di qualunque pregiudizio** causato al viaggiatore, salvo che egli non provi di essersi comportato da organizzatore diligente.

CHE VUOL DIRE "**INTERMEDIARIO**" DI VIAGGI?

**Convenzione di Bruxelles** sui contratti di viaggio del 23/04/1970 ratificata in Italia con legge n°1084/1977

**Articolo 1:** l'intermediario di viaggio è qualunque soggetto che assuma abitualmente l'impegno di procurare a terzi, **A LORO NOME**, un insieme di prestazioni comprendenti il trasporto, il soggiorno e qualunque altro servizio che ad essi si riferisca, dietro pagamento di un prezzo globale.

L'intermediario di viaggi è quindi un **mandatario CON rappresentanza**.

**Articolo 17:** qualunque contratto stipulato dall'intermediario di viaggi è considerato come se fosse stato concluso dal viaggiatore.

**Articolo 22:** l'intermediario di viaggi **non risponde** dell'inadempimento totale o parziale di viaggi, soggiorni o altri servizi che siano oggetto del contratto.

### CONCLUSIONI E IMPLICAZIONI FISCALI E CONTABILI

Se l'associazione svolge una mera intermediazione ed agisce in nome e per conto dei propri soci, avendone ricevuto espresso mandato (CON RAPPRESENTANZA), allora deve comportarsi in questo modo:

- 1) adempiere con diligenza al mandato ricevuto, e cioè prenotare i viaggi commissionati dai propri soci alle condizioni dagli stessi richieste;
- 2) firmare i contratti di viaggio in nome e per conto dei propri soci;
- 3) fornire agli stessi soci i titoli del viaggio, precisando sin dall'inizio che l'ente sta svolgendo una mera intermediazione e non sta organizzando un viaggio;
- 4) NON RICHIEDERE ALCUNA FATTURAZIONE IN NOME PROPRIO, in quanto il contratto di viaggio viene stipulato direttamente fra il socio e il fornitore finale dello stesso.

**Contabilmente**, pertanto, le operazioni vanno gestite soltanto a livello patrimoniale e non di conto economico, nel seguente modo:

#### A – Incasso dai propri soci della somma necessaria per pagare l'agenzia

|                          |   |                |
|--------------------------|---|----------------|
| Cassa contanti (o banca) | a | Debiti c/terzi |
|--------------------------|---|----------------|

#### B – Pagamento dell'agenzia di viaggio

|                |   |                          |
|----------------|---|--------------------------|
| Debiti c/terzi | a | Cassa contanti (o banca) |
|----------------|---|--------------------------|

#### C – Eventuale riconoscimento di un rimborso spese dall'agenzia

|                 |   |                             |
|-----------------|---|-----------------------------|
| Agenzia cliente | a | Diversi                     |
|                 | a | Ricavi per attività c/terzi |
|                 | a | Iva ns. debito              |

#### D – Incasso della fattura emessa all'agenzia di viaggio

|                          |   |                 |
|--------------------------|---|-----------------|
| Cassa contanti (o banca) | a | Agenzia cliente |
|--------------------------|---|-----------------|

### CONSIGLI

**Nei confronti dei soci:** far presente in modo puntuale che l'associazione è un mero intermediario di viaggi, ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 1 della Convenzione di Bruxelles del 23/04/1970, ratificata con legge n°1084/1977; pertanto, ai sensi del comma 3 dell'articolo 22 della medesima convenzione non risponde dell'inadempimento totale o parziale dei viaggi e dei soggiorni prescelti dal socio e per la cui conclusione quest'ultimo le ha conferito espresso mandato con rappresentanza.

**Nei confronti dell'agenzia di viaggi:** si consiglia vivamente di stipulare un'apposita convenzione nella quale disciplinare i rapporti reciproci, anche sotto il profilo delle responsabilità, e prevede il divieto di fatturazione in capo all'associazione.



## ONLUS- ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITA' SOCIALI

**DEFINIZIONE:** di enti associativi solidaristici che svolgono la loro attività in particolari settori e con beneficiari in condizioni di svantaggio.

**Aspetto fiscale:** per tali enti è previsto un regime di irrilevanza fiscale di tutta l'attività (ma solo ai fini delle imposte dirette, non anche ai fini IVA).

### Come si diventa onlus:

Per assumere questa qualifica è necessario iscriversi in apposito registro, ed adeguare lo statuto redatto in forma di atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata inserendovi i **seguenti parametri:**

- 1) svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori: assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni;
- 2) esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale (cioè i destinatari devono essere in condizioni di svantaggio, oppure l'attività deve essere solidaristica *tout court*);
- 3) divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- 4) 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;
- 5) obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
- 6) 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 del terzo settore;
- 7) obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- 8) 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;
- 9) 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".



## IL BILANCIO NELLE AZIENDE NO PROFIT

L'attuale normativa civilistica non prevede particolari obblighi contabili in capo alle aziende non profit di carattere privato. L'art. 20 del codice civile prevede un obbligo generico per le associazioni, nelle quali l'assemblea è chiamata ad approvare il bilancio al termine di ogni esercizio.

La legge 266/1991 prevede un obbligo, anche qui generico, di redazione del bilancio senza offrire indicazioni precise in merito ai contenuti e alla struttura.

Le cooperative sociali hanno una normativa piuttosto puntuale in quanto l'art. 2516 del codice civile richiama per queste l'applicazione delle norme previste per le società per azioni.

Per le ONLUS l'art. 20 bis del DPR 600/73 ha previsto l'obbligo di seguire tutte le operazioni di gestione con una contabilità generale e sistematica che consenta di redigere annualmente il bilancio dell'azienda stessa, distinguendo le attività istituzionali da quelle a esse direttamente connesse.

Per gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi è previsto un apposito rendiconto delle attività stesse separato dal rendiconto annuale.

A parte queste norme, non vi sono regole predeterminate a livello legislativo, pertanto occorre riferirsi alla tecnica, alle norme stabilite per le imprese, se applicabili, ed eventualmente ai principi utilizzati presso altri paesi.

\* \* \*

Le Aziende non profit svolgono attività di ordine economico, nel senso di impiego di risorse "limitate" per ottenere risultati e raggiungere obiettivi. Sono quindi chiamate ad applicare il principio della razionalità economica, ossia devono cercare di massimizzare i risultati ottenibili, minimizzando i mezzi impiegati. L'applicazione continuativa di tale principio è garanzia per una vita autonoma e duratura.

In tale ottica il bilancio (e il sistema informativo in genere) delle aziende non profit persegue la duplice finalità di informazione esterna e interna:

**informazione interna:** il bilancio è uno strumento di guida e di indirizzo dell'attività dei differenti organi e funzioni interne all'azienda non profit. Il sistema informativo contabile svolge la funzione conoscitiva grazie al processo interno di feed back, ossia al meccanismo di correzione che si attua nel momento in cui i risultati misurati sono diversi da quelli attesi. A differenza delle aziende private, qui manca un "proprietario" che si interessi dei risultati ottenuti in termini di rendimento dell'investimento effettuato nell'attività stessa.

**Informazione esterna:** il bilancio delle aziende non profit svolge l'importante funzione di accrescere la legittimazione e accettabilità sociale. In particolare, le aziende non profit operano in ambiti di utilità sociale e devono essere in grado di dimostrare all'esterno l'efficacia della propria azione.

I soggetti esterni interessati possono essere classificati nelle seguenti categorie:

- sostenitori: sono coloro che contribuiscono con le proprie risorse (finanziarie, economiche, patrimoniali e/o personali) alla "causa" dell'azienda non profit. Essi sono interessati a verificare il corretto utilizzo delle risorse messe a disposizione dell'azienda e la misura dei risultati ottenuti, sia da un punto di vista quantitativo che qualitativo.



- destinatari dell'attività dell'azienda non profit: sono i soggetti su cui ricadono le attività delle aziende non profit (persone assistite, curate...) e necessitano prevalentemente di informazioni di carattere qualitativo.
- operatori interni: sono coloro che svolgono una vita attiva all'interno dell'organizzazione, quali gli amministratori, i manager, i lavoratori. Tutti questi soggetti sono interessati oltre alle informazioni già evidenziate, anche a quelle inerenti gli orientamenti strategici e la valutazione della continuità della vita dell'azienda.
- clienti, fornitori e finanziatori: sono soggetti che intrattengono con l'azienda degli scambi di carattere economico e finanziario e che sono prevalentemente interessati alle informazioni di carattere economico finanziario correlate alla possibilità di ottenere nei termini i pagamenti spettanti o le prestazioni promesse.
- collettività di riferimento: sono i soggetti esterni alla azienda come i personaggi politici, le pubbliche autorità che sono interessati alla produzione delle aziende non profit in termini di utilità sociale
- pubblica amministrazione: che è interessata all'azione delle aziende non profit e ai loro risultati economici sia per quanto riguarda le agevolazioni di natura fiscale sia per quanto riguarda l'utilizzo delle risorse eventualmente erogate a favore dell'azienda stessa.

Tutte le categorie sopra indicate hanno bisogno di informazioni di carattere quantitativo e qualitativo. L'analisi quantitativa è relativa all'evidenziazione della situazione patrimoniale-finanziaria e all'andamento economico dell'azienda non profit. L'analisi qualitativa riguarda le performance, il raggiungimento degli obiettivi e l'utilizzo delle risorse a disposizione. Queste informazioni hanno valenza integrativa rispetto a quelle quantitative.



## POSTULATI DI BILANCIO

Per rendere omogenea nel tempo e nello spazio l'attività di redazione dei bilanci, per creare un quadro concettuale coerente e impostato su presupposti predeterminati, sono stati elaborati dei postulati di bilancio, ossia dei principi generali su cui si articola l'impostazione degli specifici metodi applicativi. In mancanza di riferimenti legislativi in materia, i principi di redazione del bilancio emergono dalla prassi professionale nazionale e internazionale e sono stati raccolti, almeno parzialmente, nel Codice Unico delle aziende non profit<sup>1</sup>, che raccoglie le raccomandazioni che sono state emanate dalla Commissione aziende no profit del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti. In particolare per l'elaborazione delle suddette raccomandazioni sono stati presi in considerazione i principi contabili nazionali per le imprese, i principi emanati per gli enti pubblici non economici e per gli enti locali, inoltre sono stati presi in considerazione i principi contabili riconosciuti internazionalmente.

Si sottolinea che i principi contabili non hanno valenza "normativa", ma hanno valore in quanto generalmente accettati dagli operatori professionali. In pratica non sono imposti da una norma, ma sono applicati in quanto ritenuti validi e condivisibili dagli operatori.

**Rappresentazione veritiera e corretta:** il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'azienda. Ciò significa che i redattori del bilancio devono operare le stime in modo corretto e leale, ossia non manipolando i dati per offrire una visione distorta della realtà. la redazione del bilancio.

**Il sistema di responsabilità:** Per le aziende non profit è fondamentale la creazione di un clima di fiducia all'interno della collettività di riferimento. In tale ottica la redazione del bilancio (e in particolare della relazione sulla missione) deve dare prova della propria attenzione alle regole di responsabilità nei confronti della collettività di riferimento e deve essere elaborato per fornire la più approfondita informazione in merito.

**Continuità aziendale:** i bilanci sono redatti secondo l'assunzione che l'azienda sia in funzionamento e che continui ad esserlo nel prevedibile futuro.

In pratica si assume che l'azienda non abbia il bisogno di ridurre significativamente il livello della propria attività o cessarla. In caso contrario i criteri di valutazione adottati sarebbero diversi; ad esempio in caso di crisi irreversibile dell'azienda che la porti a cessare l'attività, i criteri da utilizzare nella redazione di bilancio sarebbero quelli cosiddetti di "stralcio".

**Competenza economica:** i proventi e gli oneri devono essere indicati nell'esercizio in cui hanno trovato la loro giustificazione economica, indipendentemente da quando si è realizzata la manifestazione numeraria. Con questa affermazione si esclude che il bilancio delle aziende non profit possa essere redatto secondo il principio di cassa e quindi che possa risolversi nella mera contrapposizione di entrate e uscite finanziarie. Tuttavia, come si dirà nel seguito, un'impostazione del genere è tollerata nel caso di aziende non profit di dimensioni ridottissime, nelle quali l'impianto di una contabilità economica potrebbe essere eccessivamente oneroso.

Secondo il principio di competenza economica i proventi e gli oneri esposti nel bilancio devono essere contrapposti in base ad una correlazione funzionale che si instaura tra i due.

Nella generalità dei casi le aziende non profit erogano i propri servizi, non li vendono sul mercato in cambio di un corrispettivo: questo particolare atteggiarsi dell'attività delle aziende in questione fa sì

<sup>1</sup> Diversi stralci del codice in discorso sono riportati e/o commentati nella presente dispensa.



che il principio di competenza economica, come conosciuto per le aziende for profit, si applichi alle aziende non profit solo nelle limitate ipotesi in cui svolgano l'attività di vendita verso corrispettivo come attività accessoria a quella istituzionale, tradizionalmente erogativa.

In particolare, nelle aziende che producono per il mercato (e l'analogo principio si applica alle aziende non profit nel caso in cui realizzino dei ricavi di vendita) i ricavi sono di competenza:

- quando è stato completato il processo produttivo per l'ottenimento dei beni e dei servizi;
- quando lo scambio dei beni e dei servizi è già avvenuto sul mercato e si è realizzato il passaggio della proprietà;

In contrapposizione i costi sono di competenza:

- quando sono di competenza i ricavi che hanno concorso a generare in modo diretto (ad esempio le materie prime);
- per ripartizione della loro utilità pluriennale (ad esempio ammortamento di beni durevoli)
- quando la loro utilità si esaurisce in un singolo esercizio o non sia più identificabile una utilità futura

In pratica, nelle aziende for profit per individuare quando un costo è di competenza occorre individuare quando è di competenza il ricavo cui è correlato.

Le aziende non profit sono beneficiarie di donazioni, liberalità, contributi e altri proventi che non hanno natura corrispettiva. Questa circostanza rende necessario un adeguamento del principio di competenza economica e anzi la sua "inversione". Banalizzando: al fine di determinare quando un provento è di competenza, occorre determinare quando è di competenza il relativo costo.

I proventi devono essere correlati ai costi d'esercizio sostenuti per l'esercizio dell'attività erogativa; tale correlazione si realizza:

- per associazione di causa ad effetto del provento al costo;
- per imputazione diretta del provento al conto economico perché associato al tempo o perché non è più ipotizzabile la sua correlazione ad uno specifico costo;

**Prevalenza della sostanza sulla forma:** per sostanza si intende l'essenza nonché la rilevanza economica dell'atto. Laddove gli schemi e i principi di bilancio utilizzati correntemente non permettano l'osservanza di tale principio, di ciò deve essere data informazione nella nota integrativa e nella relazione di missione.

**Comprensibilità:** è un concetto rafforzativo di quello della rappresentazione veritiera e corretta. Dal punto di vista sostanziale il bilancio deve mostrare una chiara e intelligibile imputazione degli elementi alle specifiche poste. Dal punto di vista formale il bilancio deve proporre una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali, nonché una esauriente informativa di carattere qualitativo negli appositi documenti.

**Imparzialità:** le informazioni contenute nel bilancio devono essere scevre da distorsioni preconcette. Il bilancio non è imparziale se nell'esposizione di particolari dati o informazioni di natura discorsiva tende ad orientare decisioni degli utilizzatori in direzione divergente rispetto a quella coerente.



**Prudenza:** Nella redazione del bilancio occorre spesso rilevare proventi e oneri che hanno avuto la loro manifestazione economica, ma che non hanno trovato equivalente manifestazione finanziaria<sup>2</sup>. Nella valutazione di tali elementi di bilancio occorre utilizzare un certo grado di cautela in modo che, nell'esercizio dei giudizi necessari per l'effettuazione delle stime le attività e i proventi non siano sovrastimati e le passività e gli oneri non siano sottostimati. L'applicazione di tale principio fondamentale comporta l'iscrizione dei proventi solamente laddove questi siano effettivamente realizzati e l'imputazione degli oneri anche qualora questi siano anche solamente potenziali.

**Comparabilità e coerenza:** I bilanci devono essere comparabili nel tempo e nello spazio. I bilanci sono comparabili nello spazio quando è possibile confrontare i risultati di un'azienda con quelli di un'altra in quanto entrambi sono stati redatti secondo i medesimi principi generali e criteri applicativi. I bilanci sono comparabili nel tempo quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'azienda con quelli ottenuti dalla medesima azienda in esercizi passati. Tale finalità è ottenibile applicando in maniera costante i medesimi principi e criteri applicativi nel corso del tempo.

**Annualità:** si tratta di una convenzione contabile in base alla quale l'intera vita aziendale è suddivisa in esercizi annuali al fine di agevolare il controllo sull'attività aziendale. Per ogni esercizio annuale deve essere redatto (e approvato) un bilancio in modo da consentire la comparabilità nel tempo e nello spazio dei risultati aziendali.

**Verificabilità dell'informazione aziendale:** 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 soggettivo che hanno influenzato la stesura del bilancio stesso.

---

<sup>2</sup> Ad esempio il provento per la cessione di un bene deve essere rilevato, come detto, nel momento in cui si verifica il passaggio di proprietà e non bisogna attendere l'incasso della somma corrispondente. Il credito che è stato iscritto in contropartita della cessione del bene deve essere mantenuto fino al momento dell'incasso o, comunque, fino al momento in cui tale incasso è ritenuto possibile; al contrario deve essere stornato, con rilevazione di un onere, nel momento in cui diventa manifestamente inesigibile; in caso contrario si tollererebbe che in bilancio sia presente una attività (il credito) inesistente.



## GLI ELEMENTI DI BILANCIO

Il bilancio si compone della **situazione patrimoniale-finanziaria** che rappresenta gli effetti patrimoniale e finanziari delle operazioni e degli eventi nell'arco temporale interessato attraverso la dinamica delle attività, delle passività e del patrimonio netto.

| <b>Situazione patrimoniale</b>  |   |
|---|---|
| <b>ATTIVITA'</b><br>Immobilizzazioni<br>Rimanenze<br>Crediti<br>cassa | <b>PASSIVITA'</b><br>Debiti<br>Fondo TFR  |
|   | <b>PATRIMONIO NETTO</b><br>Fondo di dotazione<br>Risultati economici precedenti<br>esercizi |

Un'attività è una risorsa posseduta dall'azienda come risultato di eventi passati e dalla quale sono attesi in futuro flussi di benefici economici. Le attività possono essere iscritte quando è probabile che i benefici futuri affluiranno all'azienda e il valore della stessa può essere stimato in modo attendibile. Le attività possibili che dipendono da eventi incerti non totalmente sotto il controllo dell'azienda non devono essere iscritte in bilancio.

Una passività è un'obbligazione attuale dell'azienda derivante da eventi passati, la cui estinzione consiste in una uscita dall'azienda di risorse che incorporano benefici economici.

Il patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio. Esso è idealmente suddiviso in quote, quali il fondo di dotazione (patrimonio iniziale), la somma dei risultati economici conseguiti negli esercizi di attività.

L'andamento economico è misurato attraverso la contrapposizione dei proventi e degli oneri di gestione riportati nel Rendiconto della gestione.

| <b>Rendiconto della gestione</b>    |                                     |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| <b>ONERI</b>                        | <b>PROVENTI</b>                     |
| <b>RISULTATO ECONOMICO POSITIVO</b> | <b>RISULTATO ECONOMICO NEGATIVO</b> |

I proventi sono incrementi nei benefici economici di competenza del periodo che si manifestano sottoforma di nuove attività in entrata o in un accresciuto valore delle attività esistenti o in diminuzioni delle passività che si concretizzano in incrementi di patrimonio netto.

Gli oneri sono decrementi di benefici economici di competenza del periodo, che si manifestano sottoforma di flussi finanziari in uscita o riduzione di valore delle attività o sostenimento di passività che si concretizzano in decrementi di patrimonio netto.



La differenza tra i proventi e gli oneri rappresenta il risultato economico dell'esercizio e può essere positivo o negativo a seconda che i proventi superino i ricavi o viceversa. Al contrario di quanto avviene nelle aziende for profit nelle quali la massimizzazione dell'eccedenza dei proventi rispetto agli oneri è il primo obiettivo, nelle aziende non profit, questa è soltanto la premessa indispensabile per garantire nel tempo la continuità aziendale e la soddisfazione dei fini per i quali l'azienda non profit è stata istituita.

Evidentemente i beni che compongono la situazione patrimoniale finanziaria sono eterogenei (beni materiali, crediti, valute, debiti) e per omogeneizzarli ai fini del confronto deve essere loro attribuito un valore. Il criterio di valutazione più comunemente utilizzato è il **costo storico**.

In base a tale criterio le attività vengono iscritte per l'importo effettivamente pagato per la loro acquisizione e le passività sono iscritte al valore effettivamente attribuibile alle obbligazioni esistenti.

In particolare il costo di acquisto può essere inteso in due differenti configurazioni:

- *costo di acquisto*: nell'oggetto di calcolo sono compresi gli oneri sostenuti per l'acquisizione e la predisposizione all'utilizzo del bene
- *costo di produzione*: il valore di iscrizione in bilancio si ottiene dalla somma dei costi ottenuti per la sua produzione in economia e concorrono a formarlo sia i costi diretti che quelli indiretti ragionevolmente imputabili al bene.



## SCHEMA DI RENDICONTAZIONE

Il bilancio proposto nel Codice unico delle aziende no profit si compone dei seguenti documenti:

- stato patrimoniale
- rendiconto della gestione
- nota integrativa
- prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto
- relazione di missione

### Lo stato patrimoniale

Lo schema di stato patrimoniale individuato dal codice unico per le aziende non profit ricalca la struttura di base dello schema previsto per le imprese dall'art. 2424 del codice civile, con alcune modifiche e aggiustamenti che tengono conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio di tali realtà aziendali. In particolare se l'azienda svolge anche attività accessorie a quelle istituzionali le poste di patrimonio connesse devono essere indicate distintamente e la relativa informazione deve essere fornita nella nota integrativa.

Per ciascuna voce occorre indicare a titolo di confronto il valore dell'anno in corso e il valore dell'anno precedente.

Di seguito si presenta lo schema di stato patrimoniale.

#### ATTIVO

##### A) CREDITI VERSO ASSOCIATI PER VERSAMENTO QUOTE

##### B) IMMOBILIZZAZIONI

###### *I - Immobilizzazioni immateriali*

- 1) costi di impianto ed ampliamento
- 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 5) avviamento
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti
- 7) altre

###### *II - Immobilizzazioni materiali*

- 1) terreni e fabbricati
- 2) impianti e attrezzature
- 3) altri beni
- 4) immobilizzazioni in corso e acconti

###### *III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:*

- 1) partecipazioni in imprese collegate e controllate
- 2) partecipazioni in imprese diverse
- 2) crediti
- 3) altri titoli

##### 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) materiale generico contribuito da terzi e da utilizzare in occasione di attività di fund-raising
- 6) acconti;

###### *II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:*

- 1) verso clienti,
- 2) Crediti per liberalità da ricevere
- 3) Crediti verso aziende non profit collegate o controllate
- 4) Crediti verso imprese collegate o controllate
- 5) verso altri

**III-Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:**

- 1) partecipazioni
- 2) altri titoli

**IV-Disponibilità liquide**

- 1) depositi bancari e postali;
- 2) assegni;
- 3) denaro e valori in cassa;

**D) RATEI E RISCONTI**

**PASSIVO**

**A) PATRIMONIO NETTO:**

**I – Patrimonio libero**

- 1) Risultato della gestione esercizio in corso (positivo o negativo)
- 2) Risultato della gestione da esercizi precedenti
- 3) Riserve statutarie
- 4) Contributi in conto capitale liberamente utilizzabili

**II – Fondo di dotazione dell'azienda (se previsto)**

**III – Patrimonio vincolato**

- 1) Fondi vincolati destinati da terzi
- 2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali
- 3) Contributi in conto capitale vincolati da terzi
- 4) Contributi in conto capitale vincolati dagli organi istituzionali
- 5) Riserve vincolate (per progetti specifici, o altro)

**B) FONDI PER RISCHI E ONERI**

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
- 2) per imposte
- 3) altri.

**C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO**

**D) DEBITI, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:**

- 1) Titoli di solidarietà ex art. 29 del D. Lgs. n. 460;
- 2) Debiti per contributi ancora da erogare
- 3) Debiti verso banche;
- 4) debiti verso altri finanziatori;
- 5) acconti;
- 6) debiti verso fornitori;
- 7) debiti tributari;
- 8) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 9) Debiti per rimborsi spese nei confronti di lavoratori volontari
- 10) Debiti verso aziende non profit collegate e controllate
- 11) Debiti verso imprese collegate e controllate
- 12) altri debiti.

**E) RATEI E RISCONTI**

**Conti d'ordine**

- indicazione dei rischi assunti dall'azienda non profit
- indicazione degli impegni assunti dall'azienda non profit
- indicazione dei beni di terzi presso l'azienda non profit
- indicazione dei beni dell'azienda non profit presso terzi
- indicazione delle promesse (intenzioni) di contributo.

In merito al patrimonio netto:



- Il patrimonio libero, è costituito dalle riserve derivanti dai risultati della gestione realizzati e dai contributi in conto capitale liberamente utilizzabili, e, pertanto, si compone di : risultati della gestione dell'esercizio in corso, risultati della gestione relativi agli esercizi precedenti; riserve statutarie, contributi in conto capitale liberamente utilizzabili;
- Il fondo di dotazione: se previsto statutariamente può essere sia libero e sia vincolato in funzione delle indicazioni statutarie
- Il patrimonio vincolato è somposto da fondi, riserve e contributi in conto capitale vincolati per scelte operate da terzi donatori e/o dagli organi istituzionali.

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

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

*In questo secondo caso*, poiché compito dello Stato patrimoniale civilistico, anche nelle aziende non profit, è rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto l'entità, la composizione qualitativa, ma anche "la destinazione gestionale" del patrimonio a disposizione dell'istituto, si ritiene utile, posta la validità e l'inderogabilità del postulato dell'unitarietà della gestione, distinguere il patrimonio "generico" dell'azienda, da quello eventualmente specifico (beni e finanziamenti) dell'attività accessoria. Una cosa infatti è sapere che un'azienda utilizza lo stesso patrimonio per lo svolgimento di tutte le sue attività, e un'altra cosa è sapere che accanto ad un patrimonio "generico" esistono invece anche beni patrimoniali e finanziamenti specifici per lo svolgimento di alcune attività accessorie. La percezione della situazione patrimoniale generale dell'azienda (ma anche del grado di solvibilità aziendale), e le connesse valutazioni, nei due casi indicati, potrebbero infatti essere anche profondamente diverse. Inoltre, nel caso di svolgimento di un'attività accessoria accanto a quella istituzionale (con o senza patrimonio specifico), di significativo interesse per il lettore del bilancio può essere opportuno anche evidenziare distintamente l'entità dei rischi e degli impegni (e in generale dei conti d'ordine) generati specificamente dall'attività accessoria.

Non sembra invece necessario, ai fini civilistici, qualora l'azienda non profit utilizzasse per lo svolgimento dell'attività collaterale lo stesso patrimonio impiegato per quella istituzionale, frazionare il medesimo nella quota-parte afferente l'attività istituzionale e 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 implicherebbe interventi di ripartizione di valori, caratterizzati da una natura eccessivamente discrezionale.

### **Il rendiconto della gestione**

Lo scopo fondamentale del rendiconto della gestione è quello di rappresentare il risultato economico (positivo o negativo) di periodo e di illustrare, attraverso il confronto tra i proventi/ricavi ed i costi, come si sia pervenuti al risultato di sintesi. Per le imprese il risultato economico di sintesi della gestione è rappresentato mediante la redazione del conto economico. Tale traslazione logica non può invece essere operata alle aziende non profit, per le quali risulta più indicata la denominazione di rendiconto gestionale, così come avviene per le istituzioni non profit anglosassoni. Tali aziende, infatti, non hanno generalmente un mercato di riferimento e se lo hanno le operazioni di scambio tipiche sono strumentali ad altri fini. Pertanto, il risultato del confronto fra impiego e destinazione dei fattori (costi di gestione) da un lato ed i ricavi (che spesso non si possono definire tali in quanto non si formano nello scambio) ed i proventi



(contribuzioni, interessi, etc.) dall'altro non assume il significato economico che tipicamente questo risultato di sintesi assume nel caso dell'impresa.

L'attività di rendicontazione delle aziende non profit ha come scopo principale quello di informare i terzi sull'attività posta in essere dall'azienda nell'adempimento della missione istituzionale e ha come oggetto le modalità con cui l'azienda ha acquisito impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività.

Per procedere alla rappresentazione dei risultati economici di sintesi dell'attività delle aziende non profit viene utilizzata la nozione di provento e onere piuttosto che quella di costo e ricavo (per ricavo infatti si intende il valore derivante dallo scambio economico) o di entrate e uscita (ossia i valori derivanti dalla dinamica dei flussi finanziari); nella stessa logica viene utilizzato il rendiconto della gestione complessivo della azienda non profit come modalità di espressione sintetica del risultato dell'attività.

In pratica il rendiconto della gestione offre informazioni sulle modalità con cui le risorse sono state acquisite e sono state impiegate nel periodo, in riferimento alle cosiddette "aree gestionali".

Il rendiconto della gestione presenta uno schema di classificazione delle risorse acquisite e impiegate dalle aziende non profit primariamente basato sulla classificazione per provenienza da soggetti e aree gestionali per i proventi e sulla classificazione per destinazione alle funzioni gestionali per gli oneri.

Le "aree gestionali" dell'azienda non profit sono gli ambiti dell'attività aziendale contraddistinti da elevati livelli di uniformità. Tali uniformità sono correlate ai fini perseguiti o alle caratteristiche delle combinazioni e dei processi di produzione e consumo.

Tra le aree gestionali dell'azienda non profit sono individuate:

- **attività tipica o di istituto:** si tratta di attività svolta dall'azienda non profit ai sensi delle indicazioni previste dalla statuto e viene espressa analiticamente dalle disposizioni statutarie e costitutive che identificano il fine di carattere ideale, sociale, morale o politico che contraddistingue l'azione aziendale. Nella gestione dell'attività tipica o istituzionale rientrano quindi tutte le operazioni che sono direttamente correlate alla missione aziendale, e che sono di competenza economica dell'esercizio a cui il rendiconto fa riferimento.

- **attività promozionale e di raccolta fondi:** si tratta di attività svolte dall'azienda 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. Nell'ambito dell'area gestionale descritta devono trovare rappresentazione tutti i costi ed i proventi connessi allo sviluppo di attività e iniziative promozionali di raccolta dei fondi ed il risultato parziale di questa gestione deve risultare positivo e tale da garantire un adeguato finanziamento all'attività istituzionale che, per definizione, non può essere rappresentata dall'attività di raccolta fondi;

- **attività accessoria:** si tratta di attività diversa da quella istituzionale ma in grado di garantire all'azienda non profit risorse economiche con cui perseguire le finalità istituzionali espresse dallo statuto. Il confine che delimita la gestione accessoria da quella istituzionale è determinato dalle finalità e dall'oggetto sociale esplicitati nell'atto costitutivo o nello statuto. A fini esemplificativi l'organizzazione di attività di trasferimento e di soggiorno può essere considerata come attività istituzionale se l'azienda non profit ha per oggetto la promozione e l'animazione culturale di una certa fascia della popolazione; al contrario rientra nell'attività accessoria qualora l'oggetto sociale dell'azienda non profit sia quello di gestire una mensa per gli extracomunitari o un centro di recupero per tossicodipendenti. Esistono poi alcune attività che, a prescindere dallo specifico scopo sociale, rientrano comunque nella gestione accessoria: tra queste la gestione di un'attività commerciale o di un bar;

- **attività di gestione finanziaria e patrimoniale:** si tratta di attività di gestione patrimoniale e finanziaria strumentali all'attività di istituto;

- **attività di natura straordinaria:** si tratta di attività straordinarie strumentali all'attività di istituto. Come tali sono attività non programmate svolte occasionalmente.

- **attività di supporto generale:** si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantiscono l'esistenza delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire.



**RENDICONTO GESTIONALE A PROVENTI ED ONERI**

| <b>Oneri</b>  | <b>Proventi</b>  |
|---|--|
| <b>1) Oneri da attività tipiche</b><br>1.1) Materie prime<br>1.2) Servizi<br>1.3) Godimento beni di terzi<br>1.4) Personale<br>1.5) Ammortamenti<br>1.6) Oneri diversi di gestione    | <b>1) Proventi da attività tipiche</b><br>1.1) Da contributi su progetti<br>1.2) Da contratti con enti pubblici<br>1.3) Da soci ed associati<br>1.4) Da non soci<br>1.5) Altri proventi    |
| <b>2) Oneri promozionali e di raccolta fondi</b><br>2.1) Raccolta 1<br>2.2) Raccolta<br>2.3) Raccolta 3<br>2.4) Attività ordinaria di promozione                                      | <b>2) Proventi da raccolta fondi</b><br>2.1) Raccolta 1<br>2.2.1) Raccolta 2<br>2.2) Raccolta 3<br>2.4 Altri   |
| <b>3) Oneri da attività accessorie</b><br>3.1) Materie prime<br>3.2) Servizi<br>3.3) Godimento beni di terzi<br>3.4) Personale<br>3.5) Ammortamenti<br>3.6) Oneri diversi di gestione | <b>3) Proventi da attività accessorie</b><br>3.1) Da contributi su progetti<br>3.2) Da contratti con enti pubblici<br>3.3) Da soci ed associati<br>3.4) Da non soci<br>3.5) Altri proventi |
| <b>4) Oneri finanziari e patrimoniali</b><br>4.1) Su prestiti bancari<br>4.2) Su altri prestiti<br>4.3) Da patrimonio edilizio<br>4.4) Da altri beni patrimoniali                     | <b>4) Proventi finanziari e patrimoniali</b><br>4.1) Da depositi bancari<br>4.2) Da altre attività<br>4.3) Da patrimonio edilizio<br>4.4) Da altri beni patrimoniali                       |
| <b>5) Oneri straordinari</b><br>5.1) Da attività finanziaria<br>5.2) Da attività immobiliari<br>5.3) Da altre attività  | <b>5) Proventi straordinari</b><br>5.1) Da attività finanziaria<br>5.2) Da attività immobiliari<br>5.3) Da altre attività  |
| <b>6) Oneri di supporto generale</b><br>6.1) Materie prime<br>6.2) Servizi<br>6.3) Godimento beni di terzi<br>6.4) Personale<br>6.5) Ammortamenti<br>6.6) Oneri diversi di gestione   |  |
| <b>7) Altri oneri</b>   | <b>7) Altri proventi</b>   |
| <b>Risultato gestionale positivo</b>  | <b>Risultato gestionale negativo</b>   |

I proventi e gli oneri devono essere classificati in base alle diverse aree gestionali e devono essere indicati al lordo, senza compensazioni parziali con gli oneri..

I proventi e gli oneri sono rilevati sulla base del criterio della competenza economica.



Viene identificato con la nozione di "risultato gestionale" (positivo o negativo) dell'azienda non profit la differenza tra proventi ed oneri complessivi. Il risultato gestionale rappresenta la variazione positiva o negativa del patrimonio netto dell'azienda non profit nell'esercizio di riferimento per effetto della gestione.

Lo schema di rendiconto generale descritto può essere ulteriormente arricchito (attraverso l'inserimento di aree gestionali) per adattarne la struttura alle caratteristiche dell'attività svolta dalle diverse aziende non profit.

La voce residuale Altri proventi e altri oneri è inserita allo scopo di consentire l'inserimento di voci residuali che non possono rientrare in alcuna delle aree precedenti.

### **La nota integrativa**

La Nota Integrativa ha la funzione di illustrare od integrare i dati e le informazioni contenute nello Stato Patrimoniale e nel Rendiconto della gestione, costituendo, con questi ultimi, il "Bilancio di esercizio".

Preliminarmente la Nota Integrativa deve contenere i seguenti elementi:

- indicazioni dell'organo che ha effettuato la revisione del bilancio (Collegio dei Revisori o Società di Revisione Contabile). L'omissione della informazione sottintende che il bilancio non è stato sottoposto a revisione.
- informazioni circa le esenzioni fiscali di cui beneficia l'azienda e la deducibilità fiscale sulle donazioni di cui i donanti possono beneficiare;
- indicazione del numero dei dipendenti
- informazioni circa la data di costituzione dell'ente, i riferimenti civilistica, legislativi, speciali e fiscali, nonché quelli circa eventuali riconoscimenti giuridici e gli eventuali estremi di iscrizione in albi regionali e nazionali.

La nota integrativa dovrà indicare i criteri adottati nella valutazione delle voci dello stato patrimoniale e se gli stessi sono variati rispetto all'esercizio precedente.

In particolare dovranno essere esplicitati:

- i criteri di valutazione delle immobilizzazioni materiali od immateriali nonché i criteri seguiti per il loro ammortamento. Nel caso che i costi di acquisto dei beni destinati all'attività istituzionale siano stati annualmente spesi a carico dell'esercizio, occorre indicare l'ammontare degli acquisti effettuati nell'anno);
- le modalità di valutazione delle rimanenze delle merci o dei materiali, dei titoli e delle attività finanziarie non immobilizzate, precisando sia gli elementi considerati nella configurazione del costo, sia i riferimenti adottati nella definizione del valore di mercato;
- i criteri di valutazione dei crediti e dei debiti;
- i criteri di contabilizzazione dei proventi e delle spese e cioè se è stato seguito il criterio di competenza oppure di cassa; qualora fosse stato seguito un criterio misto, occorre specificare le voci e le motivazioni per le quali è stato preferito il criterio di cassa;
- motivazione e criteri di quantificazione degli accantonamenti ai fondi rischi ed oneri

Deve altresì essere fornito il dettaglio ed il contenuto e della movimentazione delle voci più significative dello stato patrimoniale, ivi compresi i conti d'ordine. In particolare per le somme ricevute con vincolo di destinazione e, cioè, per essere erogate per finalità specifiche in esercizi successivi il cui importo sarà accantonato in appositi fondi vincolati, la nota integrativa deve riportare:

- il dettaglio dei fondi esistenti all'inizio dell'esercizio;
- l'incremento per contributi vincolati ricevuti nell'esercizio ( il cui totale corrisponde alla voce esposta nel conto economico "accantonamenti ai fondi vincolati" );



- le erogazioni eseguite nell'esercizio secondo le finalità previste dal donatore ( il cui totale corrisponde alla voce del conto economico "utilizzo fondi vincolati");
- il totale dei fondi alla fine del periodo con ulteriore indicazione degli importi per ciascuno degli esercizi successivi in cui avviene l'erogazione.

Con riferimento allo schema di rappresentazione del risultato di gestione la nota integrativa dovrà contenere:

- con riguardo all'attività istituzionale:
  - l'analisi della voce "Liberalità"<sup>3</sup> prevedendo la classificazione delle varie tipologie di contributi ricevuti;
  - l'analisi dei proventi finanziari ivi comprese eventuali plusvalenze da cessione di titoli ed al netto di minusvalenze da cessione o da valutazione dei titoli;
  - l'analisi degli oneri delle manifestazioni e delle altre iniziative di fund raising (mediante le analisi dei contributi e dei proventi ricevuti e dei corrispondenti costi sostenuti l'azienda risponde anche agli adempimenti previsti dall' art. 8 del D. Lgs. 4.12.97 n. 460 che richiede vengano fornite dalle ONLUS le informazioni – oneri e proventi - relative a ciascuna celebrazione ricorrenza o campagna di sensibilizzazione );
  - il dettaglio degli oneri della struttura dell'azienda non profit (oneri del personale e dei collaboratori spese generali, ecc).
- con riguardo alle attività accessorie
  - il livello di analisi dei componenti di oneri e proventi connessi alle attività accessorie eventualmente svolte dall'azienda non profit dipende dalla maggiore o minore sinteticità prevista nelle voci del rendiconto di gestione. Qualora l'azienda non profit svolga attività complesse o diversificate è opportuno richiedere la classificazione degli oneri e dei proventi per ciascun tipo di attività .

### **Il prospetto di rappresentazione della dinamica della movimentazione delle componenti del patrimonio netto**

Il prospetto in oggetto ha quale scopo ultimo quello di evidenziare e sintetizzare i movimenti delle poste accolte in patrimonio netto e di articolare l'impiego delle risorse secondo le varie condizioni di vincolo esistenti.

Lo schema assume nel contesto delle aziende non profit un ruolo estremamente importante sia sotto il profilo della comunicazione esterna che sotto l'aspetto organizzativo gestionale interno.

La prima funzione che esso ricopre fa riferimento al rapporto che intercorre tra l'azienda e i sostenitori. Questi ultimi hanno, infatti, il diritto di essere messi a conoscenza di quale sia l'effettivo utilizzo delle risorse che essi mettono a disposizione dell'organizzazione; allo stesso tempo, la presenza di un documento, come quello in oggetto, che sia in grado di illustrare in modo schematico e funzionale l'impiego delle risorse, rappresenta un contributo essenziale alla trasparenza ed alla chiarezza (*accountability*) oltre che un sintomo della volontà e dello sforzo di «rendere pubblico» il proprio operato.

Il prospetto in oggetto non ha rilevanza solo dal punto di vista «logico-concettuale» ma trova anche fondamenti giuridici che avvalorano la convinzione che il prospetto di movimentazione delle componenti del patrimonio netto costituisca un documento fondamentale per la redazione del bilancio delle aziende non profit.

La norma che maggiormente richiama la necessità di rendere trasparente l'impiego dei fondi è l'art.40 del Cod.civ; in esso il legislatore, con riferimento ai comitati, statuisce che:

«Gli organizzatori e coloro che assumono la gestione dei fondi raccolti sono responsabili personalmente e solidalmente della conservazione dei fondi e della loro destinazione allo scopo annunziato».

<sup>3</sup> Per l'approfondimento in merito alla corretta contabilizzazione delle liberalità si veda avanti.



Il fatto che sia richiamato uno "scopo annunziato" riflette l'esistenza di un collegamento tra l'esistenza di un fondo e la volontà da parte di coloro che hanno contribuito alla creazione del fondo che lo stesso sia destinato ad uno scopo specifico.

La problematica, adesso, evidenziata consente di identificare due diverse tipologie di fondi, che meglio verranno illustrate in seguito:

- a) i fondi vincolati: per i quali vi è l'obbligo dell'utilizzo per prestabiliti fini;
- b) i fondi non vincolati: i quali sono genericamente destinati a contribuire alla missione che si prefigge di raggiungere l'organizzazione in parola, ma nella discrezionalità degli amministratori.

La distinzione esposta è di fondamentale importanza in quanto le due categorie di fondi sono soggette a diversi trattamenti giuridici e, anche per ciò, devono essere distintamente rappresentati nel prospetto.

Va infatti sottolineato che il patto tra donatore e donatario, qualora previsto, risulta vincolante, come dimostrato dalle norme di seguito illustrate, e quindi il prospetto di movimentazione ha lo scopo di illustrare che i fondi donati siano stati impiegati nel modo e per e finalità eventualmente previste.

Sempre con riferimento ai comitati l'art. 42 Cod.civ dispone: " Qualora i fondo raccolti siano insufficienti allo scopo, o questo non sia più attuabile, o, raggiunto lo scopo si abbia un residuo di fondi, l'autorità governativa stabilisce la devoluzione dei beni, se questa non è stata disciplinata al momento della costituzione.

Ciò implica che, qualora sia stata prevista una apposita destinazione per i fondi, non è consentito l'impiego degli per finalità diverse da quella stabilita.

Inoltre, l'art.793 del codice civile concernente la donazione modale dispone che «La donazione può essere gravata da un onere» e, immediatamente dopo, che «il donatario è tenuto all'adempimento dell'onere entro i limiti del valore della cosa donata».

Nella applicazione tecnica del Prospetto di movimentazione dinamica dei fondi, risulta di fondamentale importanza la determinazione dell'ambito di applicazione nonché la definizione dei fondi da sottoporre alla presente rappresentazione.

Per la finalità del presente Principio, ed in particolare, del presente prospetto, i fondi devono essere suddivisi primariamente in fondi vincolati e fondi non vincolati.

I *fondi non vincolati* sono quei fondi che sono resi direttamente disponibili agli amministratori, la cui disponibilità non è sottoposta ad alcuna forma di vincolo ed il cui uso deve essere inteso come finalizzato al conseguimento dello scopo istituzionale (vincolo di missione) indipendentemente dall'uso specifico che ne viene fatto.

I *fondi vincolati* sono, invece, quei fondi il cui utilizzo è soggetto, appunto, a vincoli d'uso. Tali vincoli possono, quindi, essere o esterni, ossia connessi alla volontà del contribuente, sia interni, ossia collegati a progetti od operazioni specifiche da parte dell'organo direzionale.

Per sua natura il prospetto è particolarmente consigliato in genere per tutte quelle aziende che si trovano a gestire rilevanti masse finanziarie generate da liberalità.

A tal riguardo si identificano due possibili categorie di soggetti:

- A) aziende erogatrici: quelle che hanno una rilevante produttività patrimoniale e/o di raccolta fondi, ma che gestiscono direttamente i progetti, limitandosi a erogarli a soggetti terzi che presentano programmi specifici. In questo tipo di aziende il prospetto di movimentazione dovrà mettere in evidenza verso quali direzioni è stata svolta l'attività deliberativa dell'organo amministrativo.



B) aziende operative: quelle che hanno una rilevante attività operativa “istituzionale” (mirante alla produzione di utilità sociale) al proprio interno. L’azienda è frequentemente beneficiata da contributi finalizzati alla conduzione di specifici programmi di attività (fondi vincolati). Il prospetto in questo caso mira principalmente a descrivere la consistenza di tali fondi vincolati (segnalandone l’eventuale incremento e/o decremento) e ad identificare la disponibilità (priva di vincoli) alla chiusura di esercizio.

I modelli di cui sub A e B possono, combinarsi tra loro. Capita infatti molto spesso che una azienda oltre ad erogare fondi abbia un’attività istituzionale svolta al proprio interno.

Non è infrequente che l’azienda non profit operativa destini (e quindi accantoni) fondi per futuri e /o specifici programmi interni ovvero che si trovi ad assegnare ed erogare fondi per un programma svolto da terzi.

Di seguito si espone un prospetto di riconciliazione piuttosto semplice in cui è esposto l’ammontare dei fondi all’inizio dell’anno e la loro evoluzione distintamente per tipo di vincolo.

|  | Fondi vincolati alla ricerca | Fondi vincolati alla assistenza | Fondi disponibili | Totali |
|--|------------------------------|---------------------------------|-------------------|--------|
| Apertura dell’esercizio                          | Xxx                          | xxx                             | xxx               | xxx    |
| Risultato della gestione                         |                              |                                 | xxx               | xxx    |
| Delibere di assegnazione del Consiglio Direttivo | Xxx                          | xxx                             |                   | xxx    |
| Erogazioni effettive nel corso dell’esercizio    | (yyy)                        | (yyy)                           |                   | (yyy)  |
| .....  |                              |                                 |                   |        |
| Situazione di chiusura dell’esercizio            | Xxx                          | xxx                             | xxx               | xxx    |

Naturalmente il prospetto può essere implementato per dare spazio a un numero maggiore di progetti specifici di investimento.

La collocazione naturale del prospetto è all’interno della nota integrativa, tuttavia, se lo stesso risultasse particolarmente corposo ed esplicativo, potrebbe essere allegato direttamente ai prospetti di bilancio.

### La relazione di missione

Le informazioni fornite nel bilancio non sono sufficienti a dare adeguate informazioni circa la dimensione sociale della gestione, pertanto occorre affiancare ai documenti descritti una relazione di missione o relazione morale, nella quale non si dovrà porre in evidenza il dato della consistenza patrimoniale, ma quello dell’utilità sociale.

La relazione di missione è lo strumento dedicato a fornire una rappresentazione adeguata della gestione complessiva dell’azienda, integrando i dati economico-finanziari con indicatori non economico-finanziari su attività e progetti specifici delle aziende non profit. E’ chiaro che occorrerà programmare l’attività in termini quantitativi e qualitativi. Nella relazione di missione devono essere fornite tutte le informazioni sulle modalità concrete di svolgimento dell’attività: quali sono state le fonti di finanziamento e i relativi impieghi, i cambiamenti strutturali dell’azienda, le operazioni gestionali straordinarie, i programmi e le



prospettive dell'esercizio successivo, e ogni altra informazione che consenta agli stakeholder di acquisire una conoscenza completa sui risultati raggiunti e sulla qualità della gestione.

Nella relazione di missione possono farsi confluire i dati extracontabili integrativi rispetto alla funzione "tipica" del bilancio di esercizio: data la peculiarità della gestione delle aziende non profit vi sono aspetti fondamentali della gestione (primo tra tutti quello dell'utilità sociale) che non trovano una manifestazione economico-finanziaria.

E' proprio di questi aspetti che dovrebbe occuparsi la Relazione sulla gestione, dando conto mediante i dati recepiti da un sistema di controllo interno che non tenga conto solo degli aspetti economico – finanziari, ma che attui anche strumenti valutativi dell' "utilità sociale" che si vuole produrre, del risultato raggiunto dalle così dette "azioni programmatiche" messe in campo per il raggiungimento delle finalità istituzionali.

A titolo meramente esemplificativo, il contenuto minimo della Relazione potrebbe essere così individuato:

- Quadro istituzionale. illustrazione delle "azioni programmatiche" destinate a produrre l'utilità sociale. In questo ambito andranno descritte sia le singole iniziative istituzionali (o tipiche) attraverso analitiche schede di "attività e o di progetto" e le conseguenti scelte gestionali (principali servizi prestati, qualità dei servizi, investimenti realizzati, ecc.).
- Descrizione delle "azioni di supporto", strumentali rispetto alle precedenti, e dei loro aspetti gestionali, per lo più attuate allo scopo di reperire mezzi finanziari per l'esercizio dell'attività istituzionale.
- Contesto ambientale: valutazioni dei rapporti con la comunità locale di appartenenza allo scopo di evidenziare i benefici prodotti non solo per gli utenti, ma per l'intera collettività; ma anche eventuali vincoli ambientali che hanno inciso sulla gestione.
- Analisi dell'assetto organizzativo, allo scopo di metterne in evidenza i punti di forza e di debolezza in vista del perseguimento dell'efficacia e dell'efficienza della gestione, oltre che alla sua capacità di perseguire gli obiettivi statuari di cui si è parlato sopra.

La relazione di missione ha una grande valenza informativa soprattutto nelle aziende la cui utilità non può essere misurata dal mercato. In questo caso infatti i risultati economico-finanziari non permettono un'analisi completa della complessa attività dell'azienda e il risultato economico non riesce a sintetizzare e rappresentare il grado di raggiungimento delle finalità sociali.

Nella relazione di missione, pertanto, è bene inserire degli indicatori di efficacia (risultato ottenuto/risultato previsto) ed efficienza (risorse impiegate/risultato ottenuto) e comunque indicatori di carattere qualitativo.

A fini esemplificativi, per rispondere all'esigenza di interpretare e integrare i valori "numerici" espressi dal bilancio di esercizio, dalla relazione di missione dovrebbero emergere i seguenti elementi:

- Descrizione delle finalità e dell'attività istituzionale dell'azienda (numero soci, risorse impiegate);
- i rapporti con l'ambiente (comunità locale, ecc.) e i benefici per la collettività, soprattutto in termini di servizi forniti e di sensibilizzazione sui gravi problemi sociali;
- attività svolta dagli organi statuari e politiche gestionali /assunzioni, investimenti distinti per tipo di attività e loro effetti sulla gestione; quali sono stati i principali servizi sociali erogati ai soci e/o ai terzi;
- descrizione delle fonti di finanziamento (interne ed esterne) e la loro natura (da convenzioni, da oblazioni, da donazioni) e il "peso" che ognuna di esse ha sull'ammontare delle entrate;
- descrizione delle donazioni, contributi, liberalità ricevute nell'esercizio, comprese le donazioni di beni in natura, valorizzate a prezzi di mercato.

### **La rappresentazione dei risultati di sintesi delle aziende non profit di piccole dimensioni**



Considerando che gli adempimenti contabili descritti possono risultare particolarmente gravosi per le aziende di piccole dimensioni, la Commissione no profit del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ha introdotto nel codice uno schema di bilancio semplificato.

Possono applicare lo schema semplificato le aziende che non superino determinati limiti dimensionali. In particolare, le aziende che nei due esercizi precedenti non abbiano realizzato proventi annui complessivi superiori a euro 50.000. Quando per due esercizi consecutivi si supera detto limite occorre redigere il bilancio nella forma completa.

Va sottolineato però che la semplificazione di cui può beneficiarsi è talmente “spinta” da essere tollerata solo per le aziende non profit realmente di piccole dimensioni e assolutamente non strutturate, negli altri casi la raccomandazione è sempre di applicare il bilancio in forma estesa.

Lo schema di rendicontazione semplificato è composto dai seguenti documenti:

- stato patrimoniale
- rendiconto della gestione di pura cassa
- relazione di missione

In pratica, fermi restando i principi generali di redazione del bilancio suesposti, lo stato patrimoniale può essere redatto in forma più compatta, il rendiconto della gestione può essere redatto secondo il principio di cassa (invece del principio di competenza economica), la nota integrativa può non essere redatta.

### **Lo stato patrimoniale abbreviato**

Si propone di seguito lo schema di stato patrimoniale abbreviato:

#### **ATTIVO**

#### **A) CREDITI VERSO ASSOCIATI PER VERSAMENTO QUOTE**

#### **B) IMMOBILIZZAZIONI**

##### *I-Immobilizzazioni immateriali*

##### *II-Immobilizzazioni materiali*

- 1) Immobili
- 2) impianti e attrezzature
- 3) altri beni

##### *III-Immobilizzazioni finanziarie*

#### **C) ATTIVO CIRCOLANTE**

##### *I-Rimanenze:*

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo,
- 2) prodotti finiti e merci,
- 3) materiale generico contribuito da terzi e da utilizzare in occasione di attività di fund-raising
- 4) altro

##### *II-Crediti con separata indicazione di quelli esigibili oltre l'esercizio successivo*

- 1) verso clienti
- 2) Crediti per liberalità da ricevere
- 3) verso altri

##### *III-Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni*

- 1) titoli

##### *IV-Disponibilità liquide*

- 1) depositi bancari e postali;
- 2) assegni;



3) denaro e valori in cassa;

## **PASSIVO**

### **A) PATRIMONIO NETTO:**

#### ***I – Patrimonio libero***

1) Risultato della gestione esercizio in corso (positivo o negativo)

2) Riserve statutarie

3) Contributi in conto capitale liberamente utilizzabili

#### ***II – Fondo di dotazione dell'ente (se previsto)***

#### ***III – Patrimonio vincolato***

### **B) FONDI PER RISCHI E ONERI**

### **C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO**

### **D) DEBITI, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:**

1) Debiti per contributi ancora da erogare

2) Debiti verso banche

3) debiti verso altri finanziatori

4) debiti verso fornitori

5) debiti tributari

6) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale

7) Debiti per rimborsi spese nei confronti di lavoratori volontari

8) altri debiti.

## **Il rendiconto della gestione**

La vera semplificazione del bilanci per le piccole aziende non profit è rappresentato dalla possibilità di adottare una rilevazione e rappresentazione dei risultati della gestione sulla base del criterio della “pura cassa” utilizzando la medesima base di classificazione per “aree gestionali” e procedendo all’esposizione ordinata delle entrate e delle uscite del periodo.

Di seguito si propone un esempio di schema di 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**

## **La relazione di missione**



La centralità di questo documento è dimostrata anche per il fatto che alle aziende di piccole dimensioni sono consentite diverse semplificazioni, ma resta comunque l'obbligo di redigere la relazione di missione, seppur semplificata nei contenuti, stante la dimensione ridotta dell'azienda.

\* \* \*

### **Trattamento contabile delle liberalità**

Una delle poste di maggiore rilevanza pratica e che offre maggiori spunti di approfondimento è il trattamento contabile delle liberalità ricevute dalle aziende non profit.

L'approfondimento dell'argomento delle liberalità si impone in conseguenza dell'importanza di queste entrate per il sostegno delle attività non profit e per le difficoltà intrinseche della loro valutazione, qualora esse non siano rappresentate da una somma di denaro, ma da beni materiali o immateriali o da servizi.

Il termine liberalità è stato scelto al posto di contributo o erogazione liberale perché questi ultimi possono generare confusione essendo usati prevalentemente nella normativa fiscale.

Le liberalità sono definite come "qualsiasi forma di erogazione volontaria ad una azienda di denaro, o altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione di 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".

L'elemento che più caratterizza la definizione citata è l'assenza di un nesso di sinallagmaticità. Chi compie una liberalità lo fa senza avere vantaggi di alcun genere da parte del beneficiario, ma solo allo scopo di sostenere le finalità istituzionali dell'ente ricevente. Qualora in un trasferimento di risorse si riscontrino anche le caratteristiche di uno scambio commerciale, ai fini della rilevazione contabile occorrerà separare la componente reciproca, che dovrà essere considerata alla stregua di un qualsiasi provento dell'attività operativa. Va sottolineato che nella pratica può essere non agevole operare questa ripartizione, soprattutto con riferimento ai contributi pubblici o alle sponsorizzazioni atipiche.

Di seguito si espone il trattamento contabile consigliato per i diversi tipi di liberalità.

Liberalità non vincolate: si tratta delle erogazioni fatte senza alcuna restrizione o vincolo al successivo utilizzo. Vanno contabilizzate tra i proventi dell'esercizio in cui sono ricevute o in quello in cui sorge il diritto a riceverle.

Non è ammissibile la loro imputazione diretta ad incremento del patrimonio netto dell'ente. Se la donazione è in denaro non esiste problema di valutazione (a parte l'eventuale conversione in euro della somma ricevuta in valuta straniera). Se invece si tratta di trasferimento di beni materiali occorrerà provvedere alla individuazione del valore normale, ossia il valore di scambio sul mercato dello stesso o di beni analoghi. Se il bene è suscettibile di utilizzazione pluriennale andrà iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale e sarà sottoposto ad ammortamento; i criteri di individuazione della vita utile del bene e quindi la durata del periodo di ammortamento andranno spiegati nella nota integrativa. Le immobilizzazioni immateriali devono essere rilevate solo se consistono in beni immateriali veri e propri, come i diritti di brevetto e di utilizzazione di opere dell'ingegno, concessioni o licenze.

Liberalità vincolate: si tratta delle contribuzioni il cui utilizzo subisce una serie di restrizioni per volontà del donatore. Tali vincoli possono essere temporanei (come nel caso della messa a disposizione di una risorsa per un periodo di tempo limitato o per uno scopo specifico) o permanenti (è il caso del bene che non potrà mai essere rivenduto dal beneficiario).

Le liberalità con vincolo di scopo o di tempo devono essere registrate (nel periodo in cui sono ricevute o in quello in cui si acquisisce il diritto di riceverle) tra i proventi, magari con specifica indicazione del vincolo che le accompagna. Al termine del periodo amministrativo le risorse vincolate e non utilizzate vanno



riclassificate nella parte di patrimonio netto vincolato, anche qui con specifica indicazione del vincolo relativo.

Le liberalità vincolate in modo permanente subiscono lo stesso trattamento contabile, salvo confluire in conti (sia di proventi che di patrimonio) specificamente destinate ad accoglierle. Nella nota integrativa dovranno essere fornite informazioni sulle caratteristiche qualitative dei vincoli. Il vincolo all'utilizzo delle risorse può essere posto anche volontariamente dagli organi istituzionali dell'ente. Anche in questo caso il trattamento contabile è il medesimo, salvo far confluire dette liberalità in conti appositamente istituiti per accoglierle, la cui denominazione sia indicativa del contenuto.

Per le liberalità vincolate esiste un trattamento contabile alternativo, non consigliato, ma consentito: esse dovrebbero concorrere alla formazione del risultato di gestione del periodo amministrativo in cui il vincolo risulta soddisfatto, per cui detta erogazione dovrebbe essere differita tramite un risconto passivo fino a che non sia utilizzata o liberamente fruibile. Seguendo questa logica, le liberalità consistenti in immobilizzazioni, o destinate all'acquisto di queste, dovrebbero essere imputate ai diversi periodi amministrativi in funzione del procedimento di ammortamento relativo.

Liberalità condizionate: si tratta di liberalità per le quali il donatore sottopone ad un evento futuro e incerto la possibilità di fruirne o la possibilità di riprenderle. E' il caso di alcuni contributi pubblici il cui utilizzo deve essere opportunamente rendicontato pena la restituzione delle somme.

Le liberalità condizionate devono essere trattate contabilmente come quelle incondizionate se la possibilità che la condizione non venga soddisfatta è remota. Se nel corso del tempo il verificarsi dell'evento scongiurato diventa probabile occorre operare un accantonamento ad apposito fondo rischi.

Se, già al momento dell'erogazione, ci sono incertezze circa il verificarsi della condizione, allora l'erogazione va considerata come anticipo da terzi iscrivibile tra i debiti dello stato patrimoniale. Solo al momento della manifestazione della condizione la liberalità potrà essere iscritta tra i proventi.

Un problema particolare da considerare perché di forte attualità per il tipo di organizzazioni in discorso è la valutazione dei servizi. Rientrano in questo ambito prestazioni molto varie: da quelle dei volontari ai professionisti specializzati.

Sulla scorta di quanto fin qui detto è evidente che andrebbero rilevati tutti i servizi dei quali è possibile misurare in modo attendibile il valore. Ma c'è anche l'esigenza di evitare il rischio di sopravvalutazione delle risorse dell'ente, soprattutto attraverso l'inclusione nei proventi di contributi lavorativi per i quali è difficile la definizione di un valore economico attendibile. Sicché, nella raccomandazione che si sta commentando, si è optato per la rilevazione dei soli servizi che richiedono una preparazione specializzata e che, laddove non fossero donati, dovrebbero essere acquisiti sul mercato (architetti, contabili, elettricisti, infermieri ecc.). Restano fuori i contributi lavorativi dei volontari non specializzati: informazioni sul loro numero, le ore di attività prestate, il tipo di attività svolta dovranno essere fornite nella nota integrativa.