

1. IMPRESA SOCIALE E INCIDENZE CONTABILI PER I SOGGETTI *NON PROFIT*

Prof. Salvo Pettinato (Università di Bologna – sede di Forlì)

INDICE

1. Lo spunto innovativo contabile dell'impresa sociale.
2. L'obbligo contabile e i soggetti *non profit*.
3. La disciplina commerciale/istituzionale: note di merito.
4. I tratti normativi vigenti e la contabilità *non profit*.
5. “Conclusioni possibili” sull'assolvimento dei carichi.

Dal contesto della recente regolamentazione legislativa delegante dell'impresa sociale, ovvero la già nota legge delega n. 118 del 13 giugno 2005¹, e dunque da una piena sede civilistica rivendicata sin dalle prime parole del provvedimento, uno dei temi di principale interesse che può risentire delle innovazioni è dato quello dalla potenziale incidenza della legge stessa sulla tematica del corretto sistema di contabilità gestionale di cui i soggetti non profit devono dotarsi, nella loro operatività².

Si tratta di un tema che si proietta su un novero soggettivo quantitativamente più ampio di quello del nuovo istituto, al quale sono da tempo connessi svariati interrogativi e problemi molto pressanti che riguardano, anche in senso operativamente stretto, il ventaglio globale degli obblighi, soggettivi ed oggettivi, da assolvere in questo ambito, la cui delineazione esatta, implica sempre la soluzione preventiva di dilemmi preliminari di principio che talora solo all'atto pratico (es. liti giudiziarie importanti, procedimenti concorsuali, operazioni straordinarie) rivelano, anche inaspettatamente, la loro impervietà³.

¹ Per un primo commento alla nuova legge sull'impresa sociale si vedano: Borzaga C., "La fine delle ambiguità", in *Vita non profit* di giugno 2005; Negri G., "Impresa sociale, via libera alla legge delega", in *Terzo Settore* n. 7/8 – luglio/agosto 2005; Poletto M., "Delegata al Governo la disciplina dell'impresa sociale" in *Enti non profit* n. 7/2005 pagg. 461 e segg.; Saccaro M., "L'impresa sociale cerca l'avvio", in *Il Sole 24 ore* del 9 luglio 2005.

² Per una disamina della citata Raccomandazione, si vedano Sganga G., Pozzoli M., "Dal CNDC il quadro sistematico per redigere e presentare il bilancio delle aziende non profit", in *Enti non profit* n. 10/2003 pag. 605 e segg., i quali hanno precisato, al riguardo, che "il documento è indirizzato a tutte le entità economiche che agiscono senza fine di lucro, indipendentemente dalla forma giuridica che queste assumono. In tale contesto, la Commissione ha ritenuto opportuno ribadire che la finalità non lucrativa delle Anp non deve far venire meno la razionalità economica con cui tali strutture sono gestite (massimizzazione dei risultati e/o minimizzazione dei mezzi), al fine di poter garantire una economicità nel lungo periodo che possa garantire il funzionamento dell'organizzazione". In generale, in tema di bilancio delle aziende non profit cfr: Sganga G., "Aziende non profit: preparazione e presentazione del bilancio", in *Terzo settore*, n.9/2003, pagg.20 e seg.; Maramai A., "Dalle finalità ai risultati di utilità sociale: il bilancio sociale nelle indicazioni del CNDC", in *Enti non profit*, n. 1/2005, pag. 43 e seg.; Andreaus M., "Le aziende no profit, circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio di esercizio", Giuffrè, Milano, 1996; Bruni G., "Il bilancio di missione nelle aziende no profit", in *Rivista italiana di ragioneria ed economia aziendale*, maggio-giugno 1997; Garelli R., Ricci S., "Il bilancio degli enti non profit: alcune note critiche", in *Impresa c.i.*, n. 9/2001, pag. 1321; Gampaglia G., "Il bilancio degli enti non profit: analisi economico-contabile, civilistica e fiscale", in *Impresa c.i.*, n. 2/2002, pag. 243 e seg.; Propersi A., "Schemi di bilancio ad hoc per le aziende non profit", in *Terzo Settore*, n. 4/2001, pag. 25 e seg.; Travaglini C., "Circuiti e schemi di bilancio per le aziende non profit: prime proposizioni", *Non profit. Diritto e management degli enti non commerciali*, Maggioli, Rimini, 1995; Marasà G., "Disciplina degli enti non profit: profili commercialistici", in AA.VV., *La disciplina degli enti non profit*, Torino, 1998; Fazzi L., "Una o più forme di bilancio sociale per le imprese senza fine di lucro?", in *Economia pubblica*, n. 1/1998; Gasparre A., "Contabilità, bilancio, controllo di gestione e bilancio sociale", in Mormorato S., (a cura di), *Il management delle organizzazioni no profit, primo corso di perfezionamento*, De Ferrari Editore, Genova, 2000.

³ Si vedano, tra gli altri, Andreaus M., "Le aziende non profit", Giuffrè, 1996, pagg. 129 e segg.; Colombo G., Setti M., "Contabilità e bilancio degli enti non profit", Ipsosa, 2005; De Martini C., "Le associazioni e le fondazioni. Disciplina giuridica, contabile e fiscale", Etaslibri, 1990, pagg. 273 ss.; Colombo F., "Contabilità e bilancio delle aziende non profit", *Il Sole 24 ore*, 2004; Travaglini C., "Contabilità e bilancio per la rendicontazione e il controllo nelle aziende non profit", in Pettinato S. (a cura di), "Gestire il non profit", *Il Sole 24 ore*, 2000; Maggi D., "Contabilità e bilancio delle aziende non profit: aspetti civilistici e fiscali", in Bandini F. (a cura di) "Manuale di economia delle aziende non profit", Cedam, 2003; Ghiglione F., "Obblighi contabili degli enti non commerciali ai fini dell'imposizione diretta", in *Diritto e pratica tributaria*, volume LVI, parte I, 1985, pagg. 631 e segg.; Puddu L., "Stato patrimoniale, rendiconto della gestione, nota integrativa, relazione sulla gestione degli enti non commerciali", in *Impresa c.i.*, n. 6 del 30 giugno 2001. Questo autore ha rilevato, al riguardo, che "la Commissione di studio del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti" ha predisposto un documento di linee-guida per la redazione del bilancio per gli enti non profit composto dai seguenti documenti:

- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto della gestione (in forma ordinaria e semplificata);

Non è che, sulla materia, la legge 118/2005 contenga molte norme esplicite risolutive: crediamo però che il varo in sé della stessa e di alcuni dei suoi principi sistematici essenziali, possa ragionevolmente implicare il costituirsi di alcuni punti fermi la cui delineazione risulterà certamente molto positiva nel sistema generale.

-
- *Nota Integrativa;*
 - *Prospetto di movimentazione dei fondi;*
 - *Relazione sulla gestione;*
 - *Relazione dell'organo di controllo.*

Si tratta di schemi di riferimento e quindi non obbligatori che gli enti non profit possono utilizzare o modificare secondo le loro proprie esigenze gestionali”.

1. Lo spunto innovativo contabile dell'impresa sociale.

È fin troppo evidente che di un nuovo stimolo tecnico specifico, quale “spunto” di avvio, per una “ripresa” aggiornata degli studi sulle ampie problematiche accennate, non è che ci fosse un vero bisogno⁶.

Il tema contabile generale, infatti, manifesta asperità definite e suscita dubbi impellenti di per sé da molti anni⁷, e la cosa accade, in via concreta, come molti operatori denunciano spesso, già con riferimento al momento in cui l'ente *non profit* appena istituito deve impostare la costituzione dei suoi primi supporti “scritti” di azione (ovvero i libri nei quali includere il “piano dei conti”).

Già quando, cioè, nel sostanziale silenzio normativo, si impone, per l'ente, l'onere di procedere alle prime opzioni su libri e scritture da predisporre, e quello di scegliere il da farsi soprattutto a livello di maggiore o minore conformità con i criteri tecnici di rilevazione tradizionale delle società e delle imprese.

Il problema si manifesta già per la rilevazione delle prime operazioni di gestione (versamenti di capitale, primi impieghi delle disponibilità monetarie) e per la predisposizione delle principali scritture sistematiche, ovvero, essenzialmente, di quella economica di periodo (profitti e perdite, si chiamava un tempo, ma con riferimento a una gestione economica pura) e di quella che fotografa la consistenza patrimoniale del c.d. ente, cioè, dei due elementi strutturali più classici, quali che siano le denominazioni di volta in volta applicate, di un comune bilancio completo⁸.

⁶ Di ciò è significativa dimostrazione lo stesso contenuto esplicito, al riguardo, della bozza di progetto governativo di riforma del regime intero di associazioni e fondazioni, dal quale si rileva (cfr. artt. 4, 5, 6) la già percepita centralità di questo tema nel contesto di una riforma di larga portata.

Come spesso accade, peraltro, anche in tale ultima sede, l'attenzione del giurista riformatore è stata soprattutto attratta da profili procedurali (competenze, formalità, termini, tipologie di atti e simili), mentre le scelte che in materia si attendono con trepidazione sarebbero anche quelle prevalentemente tecniche, afferenti cioè le modalità attuative della contabilità. Il progetto, comunque, con norme espresse, in riferimento alle associazioni, ipotizza:

- la generalità espressa dell'obbligo di approvazione assembleare del rendiconto;
- la competenza degli amministratori nella predisposizione dello stesso rendiconto;
- l'espressa invocazione dei criteri del bilancio societario in relazione a ciò che è chiamato “rendiconto economico”, per il quale si esige la presenza di un organo autonomo incaricato del controllo contabile;
- l'estensione alle associazioni non riconosciute con fine collettivo e riferibile alla generalità delle norme dettate per le associazioni riconosciute (art. 5);
- la previsione di norma corrispondenti per le fondazioni con fini di interesse collettivo.

⁷ Panozzo F., “L'economia delle istituzioni *non profit*”, Cedam, Padova, 1997; Marcon G., Tieghi M., “Sistema informativo e misurazioni economiche nelle aziende *non profit*”, in Zangrandi A., “Aziende *non profit*. Le condizioni di sviluppo” Egea, Milano, 2000; Merlo A., “Aziende *non profit*. Casi di gestione”, Egea, Milano, 2000; Bises B. “Disciplina degli enti *non profit*: profili economici”, in AA.VV., *La disciplina degli enti non profit*, Torino, 1998, pag. 17 e seg.; Lo Martire G., “Le organizzazioni *non profit*: il controllo di gestione e l'analisi di bilancio”, Angeli, Milano, 1999; Propersi A., “Le aziende *non profit*: i caratteri, la gestione, il controllo”, Etas, 1999.

⁸ A tal proposito, oltre al già citato “Quadro sistematico per la redazione e la presentazione del bilancio delle aziende *non profit*”, meritano attenzione anche le altre Raccomandazioni specifiche elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti - Commissione Aziende *non profit*. In particolare, per una più completa disamina della Raccomandazione n. 7/2004, dedicata a “Il Bilancio sociale nelle aziende *non profit*. Principi generali e linee guida per la sua adozione”, si vedano le interessanti note di Maramai A., “Dalle finalità ai risultati di utilità sociale: il bilancio sociale nelle indicazioni del CNDC”, in *Enti non profit* n. 1/2005, pag. 43 ss.

Con riferimento a tale scenario, l'arrivo della nuova legge giustifica qualche auspicio ottimistico, dal momento che la forgiatura di un nuovo soggetto generale a doppia valenza (sociale ed economica) la cui matrice primaria è senz'altro (lo è per definizione, anzi) quella dell'impresa in senso stretto, crediamo non esaurirà i suoi effetti sul semplice piano nominale, ma susciterà importanti derivazioni interpretative.

Una particolarità significativa con cui l'impresa sociale si connota già ora è il suo "assetto" opposto a quello tradizionale nel rapporto di connessione tra area commerciale e area non profit in uno stesso soggetto. Per molto tempo, infatti, si è soprattutto approfondita la dinamica dell'inserimento di coesistenza di un'attività commerciale minore (collaterale, marginale, complementare etc.) in un contesto primariamente non lucrativo. Viceversa l'impresa sociale ha un oggetto commerciale che è per definizione quello suo principale, salvi i risvolti sociali che vengono ad aggiungersi e a coesistere con il medesimo, ed è ad esso che si relaziona *ex post* il profilo sociale.

Vedremo più avanti che tale fattore svolge un ruolo condizionante anche agli effetti contabili perché è palese che il soggetto in questione assume tali obblighi su di sé in base alla sua natura imprenditoriale principale, di cui è corollario rilevante il fatto che l'interessa della sua economia, dunque anche la parte "etica", deve essere rilevata e contabilizzata.

A tutt'oggi, la materia contabile civilistica, per i soggetti non profit, è stata, senza giustificato motivo, accentuatamente trascurata da studiosi e tecnici, spesso con l'alibi paradossale della scarsità (quantitativa e, presumibilmente qualitativa, secondo certi punti di vista) degli approfondimenti già esistenti, rapportato alla convinzione di fondo che solo le imprese in senso stretto¹¹ (es. una fondazione produttrice di oggetti sacri per il mercato), identificate come tali, cioè, anche sul piano soggettivo generale ad esse riferibile, dovrebbero ritenersi coinvolte pienamente nel problema in parola, onde gestire l'attività in un quadro di prudente fedeltà rappresentativa, utile sia a loro stesse che ai terzi tutti.

¹¹ Nozione, questa, dal contenuto essenzialmente soggettivo, che con riferimento agli enti o alle persone giuridiche, fa pensare all'importante norma di cui all'art. 2201 cod. civ. ("*Enti pubblici*"), che recita: "*Gli enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese*".

E' notevole, al riguardo, rilevare che la formula letterale di questo articolo è del tutto coincidente con quella che, in sede tributaria, delinea, con riferimento a soggetti sia pubblici che privati, l'importante nozione di ente "non commerciale", in relazione a cui si è sviluppata in sede tecnica un'altra "letteratura" enorme e spesso carente, nel cui sviluppo è sempre mancato ogni riferimento all'esperienza interpretativa civilistica (es. per cogliere esattamente il concetto di "principale" differenziandolo da quello di "prevalente").

In merito a detto tema si è sempre contato, su conclusioni che, a livello di precetto, non sono quasi mai state, suffragate esaustivamente dai testi legislativi, e che forse sono contestabili, nei loro assunti-chiave, anche sul piano di qualche grande principio presente nella Costituzione.

Il riferimento generale che sopra abbiamo fatto, in via necessariamente ampia per il momento, agli enti non lucrativi, evidenziando l'elaboratezza inevitabile del loro "prossimo" interessamento tecnico al tema dell'impresa sociale, lo spieghiamo tecnicamente con il fatto che è evidentemente al loro interno che verrà a costituirsi la casistica forse più emblematica, nei fatti, di questa nuova figura, quantomeno allorché l'ente *non profit* odierno (associazione o fondazione o comitato che sia, anche se il testo della legge 118 sembra privilegiare i riferimenti alle sole associazioni) si troverà a condurre, nella "consueta" compatibilità con i suoi fini speciali, la sopra citata attività che oggettivamente presenterà i caratteri dell'impresa tradizionale già nota, che domani potrà essere tendenzialmente integrativa del senso più proprio dell'impresa sociale¹², dato che questa sarà, dunque, la figura generale cui si tenderà ad essere ricondotti, nella pratica, per molte delle interpretazioni più "classiche" di soggetto "bifronte" (cfr. art. 1 lett. a) n. 2) della legge) da tempo sperimentate anche in sede tributaria (come è avvenuto ad esempio con molti enti commerciali senza scopi di lucro)¹³.

Il comma 1 dell'art. 1 della L. 118, nel precisare cosa debba intendersi con la nuova nozione, prima della serie di 12 elementi particolari di cui alla lett. a) che costituiscono più esattamente gli "spunti" da applicare nei decreti delegati, parla in forma diretta, a titolo di prima delimitazione concettuale, di "organizzazioni private senza scopo di lucro" che esercitino in via stabile e principale un'attività economica diretta a realizzare finalità di interesse generale.

Il contenuto oggettivo di siffatta attività, decisiva quindi nell'ambito definitorio del concetto, dev'essere prioritariamente la produzione o lo scambio, economicamente intesi, di beni o di servizi di utilità sociale, con conseguente interessamento prevedibile di numerosi soggetti non profit probabilmente già classificati come enti commerciali in sede fiscale (a prescindere, ovviamente, da ogni analisi sulla riconducibilità della nozione, quasi paradossale, al concetto controverso di società non lucrativa, naturalmente in linea con i requisiti della lett. a).

¹² Cfr., in particolare, l'art. 1, comma 1, lett. A, nn. 1, 2, 3 e 4 della legge 118/2005.

¹³ Gampaglia G., "Il bilancio degli enti *non profit*: analisi economico-contabile, civilistica e fiscale", in *Impresa c.i.* n. 2 del 28 febbraio 2002, pagg. 243 ss., ha distinto, su base personalistica, le aziende *non profit* in tre categorie:

“- *quelle che destinano la loro produzione alle stesse persone che danno vita all'azienda. Queste vengono definite autoproduttive e nascono dietro la spinta di soggetti mossi da esigenze comuni di beni e di servizi;*

- *quelle che destinano la loro produzione alla collettività, senza chiedere controprestazioni se non simboliche. Queste dette di erogazione;*

- *quelle sociali che destinano, pur senza profitto, la loro produzione al mercato e vengono chiamate imprese sociali*”.

Per l'impresa sociale si renderà, quindi, tipicamente presente la coesistenza di una natura etico-solidaristica, che caratterizzerà l'"utilità sociale" e le "finalità di interesse generale" di cui all'art. 1 della legge 118/2005, con quella di un'entità economica oggettivamente operativa, agente attiva a 360 gradi, cioè, anche attraverso modalità e comportamenti attuati anche in rapporto ai terzi estranei, volti soprattutto a garantire, con i risultati economici, la sua solida "permanenza nel tempo" quale operatore economico.

Il citato comma 1 dell'art. 1 della nuova legge, infatti, nel precisare, come già visto in parte, cosa si dovrà intendere col nuovo concetto, evoca quali elementi connotativi l'"attività economica di produzione o di scambio di beni e servizi di utilità sociale" come sostanziale oggetto principale (e fin qui si potrebbe avere di fronte financo una S.p.A.), con in più la richiesta nozione delle finalità di interesse generale, che è fattore estraneo ai caratteri strettamente oggettivi dell'azione, relativamente al contenuto dell'attività.

Il profilo sociale prende, poi, connotazioni più proprie quando lo stesso art. 1, insieme ad altri requisiti (es. lett. A, nn. 1 e 4), esige, nell'ambito delle caratteristiche primarie da introdurre, in capo al soggetto, in primo piano l'assenza tecnica dei fini lucrativi proprio in relazione ai risultati dell'attività commerciale, come si ricava dalla lett. A, nn. 2, 3 e 5, tra cui spicca l'esplicito divieto di distribuzione di utili, avanzi di gestione e fondi, riserve o capitale (n. 2), e la presenza di norme operative di disciplina diverse da quelle più classiche del mondo degli affari (lett. B, nn. 1, 2, 3, 4, 5, 9, 11, quantomeno), completate da prescrizioni relative alla struttura proprietaria (o di controllo) che viene "bandita" per le entità tradizionalmente estranee al mondo non profit, per ciò intendendosi ad un tempo, quasi paradossalmente (ma non del tutto inesattamente), sia i soggetti pubblici che le "imprese private con finalità lucrative" (cfr. lett. a), n. 4, del citato art. 1, comma 1). Sembra proprio potersi ritenere, quindi, che i caratteri di operatività commerciale di base, nelle imprese sociali, sono destinati a dover sussistere veramente al massimo livello, anche se rivolti solo ad attività indicate espressamente: i profili generali anzitutto verranno integralmente ricondotti alla pratica legislativa di recepimento della nuova tipologia, con ampio e globale interessamento rinnovato, nei termini, della tradizionale problematica del rapporto di compatibilità unisoggettiva tra i due ambiti interessati.

¹⁶ Sulla possibilità, per l'ente *non profit*, di rendersi, con la sua attività oggettivamente intesa, titolare di un'impresa al pari di una persona comune, purché i risultati di gestione non siano retrocessi ai soggetti che hanno promosso l'entità giuridica ma reinvestiti per il perseguimento delle finalità istituzionali, si veda Galgano F., "Delle associazioni non riconosciute e dei comitati" in *Commentario del Codice Civile a cura di Scialoja Branca*, Bologna, 1975, pag. 655; Id., "Diritto Commerciale. Le società", Bologna, 1993, pagg. 14 ss; Campobasso, "Associazioni ed attività di impresa" in *Riv. Dir. Civ.*, 1994, II, pagg. 583 ss; per la giurisprudenza, Cons. Stato, sentenza n. 1176/1997; App. Palermo sentenza 07/04/1989.

2. L'obbligo contabile e i soggetti *non profit*.

Il dato centrale pratico dell'“importanza” tematica della materia in oggetto, è sempre la necessaria coesistenza - secondo termini che possono anche divergere moltissimo di caso in caso - tra operatività “etica” e operatività commerciale (volutamente abbiamo accantonato per il momento ogni riferimento ai “fini”) in capo ad un'unica struttura giuridica organizzata, costituita e attiva¹⁶.

All'insegna di ciò, ci sia consentito sottolineare che un sistema contabile chiaro ed efficiente può rappresentare, a prescindere da ogni obbligatorietà di diritto, il migliore strumento di assistenza della credibilità esteriore del soggetto in ragione di ciascuno dei due ambiti di azione citati, pur così oggettivamente distinti.

La coesistenza predetta rappresenta l'effetto della contemporanea riferibilità, allo stesso soggetto organizzato, di due tipi “opposti” di operatività (e delle connesse operazioni), e con essi di una tipizzazione soggettiva “ambigua” che solitamente viene fatta distintamente derivare secondo criteri che non sempre sono governati da regole di lettura e di definizione del tutto predefinite e che sono spesso semplici conseguenze di schematismi di fondo che hanno sempre perorato soluzioni totalmente opposte tra i due ambiti.

In questo quadro non va trascurato che, di solito, la natura imprenditoriale che contraddistingue anche le entità economiche per eccellenza è rappresentata, nel diritto, soprattutto da dati di fatto considerati universalmente “oggettivi”, quale è, ad esempio, ma forse potrebbe dirsi “soprattutto”, la classica presenza di ciò che è considerato integrare una organizzazione produttiva nell'ambito della operatività stessa.

Se hai l'organizzazione d'impresa, e operi impiegandola, sembra di sentir dire al sistema “personalizzato”, sei già, quantomeno in parte rispetto alla tua interezza, un soggetto imprenditoriale, cioè, ed è pacifico, tra l'altro, che si rende applicabile al caso l'art. 2214 cod. civ., secondo cui, l'imprenditore che esercita un'attività commerciale (ossia, che non si limita a “rivestire” la qualifica soggettiva, ma proprio opera) “*deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari*”, nonché “*le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa*” (art. 2214 cod. civ. citato).

E', poi, noto, in questo contesto, che l'obiettivo esclusivo o prioritario, presso il soggetto, della produzione e del susseguente riparto di utili, in favore della base soggettiva promotrice, caratterizzerebbe, addirittura, in caso di multisoggettività, il soggetto società per definizione giuridica (art. 2247 cod. civ.), cioè la realtà concettualmente opposta al soggetto non profit.

In questo panorama di fondo, secondo la nostra opinione, non deve sfuggire la singolarità fattuale moderna per cui le regole di operatività di tutte le iniziative efficienti, necessariamente basate, su strumenti informatici, su rapporti articolati con vari operatori di supporto anche volontari, su

connessioni di vario ordine con strutture territoriali o sociali (es. federazioni), impongono sempre, al giorno d'oggi, l'approntamento e l'impiego di elementi strumentali molto articolati. Cioè di fattori che sono attuati con strumenti tecnologici spesso impegnativi, anche in relazione allo svolgimento di azioni e compiti del tutto estranei (anzi lontani) da qualsivoglia configurabilità commerciale, ma sempre con la caratteristica oggettiva per cui detti compiti, oltre che constare di azioni direttamente "sociali", non concorrono altresì in nessuna misura alla generazione di corrispettivi assolti da terzi per le azioni condotte.

Si tratta di assetti, in questi casi, in cui l'organizzazione sopra menzionata è dunque più un'implicazione operativa che un profilo finalistico generatore di conseguenze di qualunque natura: questo fattore, quindi, accentua le difficoltà di lettura scientifica del fenomeno.

Per i medesimi contesti, in sede tributaria, con richiamo anche abusato, talvolta, di costruzioni giuridiche tradizionali civilistiche, il fisco è da tempo solito affermare, quasi automaticamente, la presenza di un'attività commerciale, facendovi conseguire, spesso a torto, la ravvisata produzione, riferita ai proventi netti eventuali, di un reddito d'impresa (ad esempio, in relazione a sussidi pubblici), aspetto denso di implicazioni connesse (es. contabilità fiscale), nonché la soggezione soggettiva dell'ente all'imposta sul valore aggiunto per tutti i servizi da esso resi, sempre con precisi effetti su adempimenti contabili di comparto.

Ma si deve rilevare, per quanto sopra detto, che le citate conclusioni qualificatorie non sempre si rivelano allineate con i "tempi" moderni effettivi, con contesti, cioè, dove, l'organizzazione presente e utilizzata, nell'operatività concreta del soggetto, non sempre ha vocazioni produttive, e non designa, quindi, alcunché di connotativo per il soggetto, sul piano imprenditoriale predetto¹⁷, ma solo dimostra che anche l'operatività non profit abbisogna di alta qualità gestionale.

La coesistenza impresa/solidarismo rappresenta ormai un'eventualità quanto mai fisiologica in relazione ad un solo soggetto, dato che organizzazione operativa e finalità sono dati di caratterizzazione che non presentano in alcuna misura spazi di possibile sovrapposizione concettuale, appartenendo essi a due piani logici dell'azione diversi ma perfettamente conciliabili¹⁸.

Tanto asseriamo per sottolineare che stiamo trattando di profili che sono tra loro perfettamente compatibili, come presenza convergente in un soggetto solo, anche quando apparentemente

¹⁷ Con riferimento alla complessità dell'impresa come parametro per l'assoggettamento all'obbligo della contabilità, cfr. Cardinale E., "Gli obblighi contabili delle Onlus: aspetti civilistici", in AA.VV., *La disciplina degli enti non profit*, Giappichelli, Torino, 1998, pag.128 e seg.

¹⁸ Sul punto si rimanda a: De Martini C., "Le associazioni e le fondazioni. Disciplina giuridica, contabile e fiscale", Etaslibri, Milano, 1990, pag. 136 e seg., il quale osserva come: "L'oggetto dell'attività è infatti cosa ben diversa dallo scopo dell'ente [...]. La legge prescrive che le associazioni debbano avere uno scopo ideale o comunque non economico, ma tale scopo ultimo può essere perseguito attraverso qualsiasi tipo di attività, ivi compresa l'attività economica". In giurisprudenza cfr.: Cass. 14 ottobre 1958, n.3251, in *Foro it.*, 1958, I, pag. 1617; Cass., 9 novembre 1979, n.5770, in *Dir. Fall.*, 1980, II, pag. 279; Trib. Savona, 18 gennaio 1982, in *Foro it.*, 1982, I, pag. 832.

orientati, l'uno rispetto all'altro, nelle direzioni che sopra abbiamo indicate come teoricamente contrapposte, cioè quella economica-imprenditoriale e quella solidaristico-sociale.

La calibrata valutazione di questi profili, secondo noi non è corretto che influisca esclusivamente su implicazioni di diritto tributario, ma è ragionevole ormai che essa, favorisca l'emersione di punti di vista definitivi ai fini di puntualizzare anche sussistenza e termini dell'obbligo contabile civilistico, forse andando anche al di là della semplice subordinazione alla "titolarità" di una gestione d'impresa.

Obiettivo, questo, che sarebbe certamente un risultato, di rilievo primario della tematica impresa-sociale nel contesto globale.

Insistendo, ancora, con il tema operativamente contabile in senso stretto, crediamo sia superfluo ribadire ancora il già esposto fulcro storico della disamina, ovvero che solo per le imprese commerciali condotte esistono chiare disposizioni civilistiche regolanti il profilo¹⁹, e sempre con esclusivo riferimento ai dati relativi all'attività commerciale medesima: oggi però tale fulcro non deve rappresentare, a nostro avviso, un punto di arrivo della tematica, ma deve fungere anzi da punto di partenza di importanti elaborazioni innovative che possono rappresentare un fattore di funzionale recepimento nel sistema vigente in senso lato - al di là dei contenuti letterali della normativa - dell'introduzione "rivoluzionaria" della nuova nozione di impresa sociale.

Le ragioni della contrapposizione radicale storica tra ambito imprenditoriale e ambito "morale", per così dire, a noi sono spesso sembrate, già nell'assetto sistematico precedente, frutto essenziale di un pregiudizio culturale "pre-giuridico", che nel tempo moderno, in assenza di norme precettive che lo avvalorino incontestabilmente, appare ormai superato nei fatti proprio per l'accettata incidenza positiva del sistema ordinato di conti "ufficiali" anche negli ambiti operativi che non sono direttamente rivolti alla produzione di redditi e guadagni privati.

¹⁹ Tale circostanza è stata chiaramente sottolineata, tra gli altri, da Colombo F., "Contabilità e bilanci delle aziende *non profit*", Milano, 2001, pag. 53, secondo il quale "sotto il profilo della normativa civilistica, l'obbligo delle scritture contabili è previsto esclusivamente per i soggetti che esercitano attività di impresa commerciale ai sensi dell'art. 2195 cod. civ., mentre nessun obbligo in tal senso è previsto per chi non assume tale qualifica di imprenditore commerciale"; nello stesso senso anche: De Martini C., "Le associazioni e le fondazioni. Disciplina giuridica, contabile e fiscale", Etaslibri, Milano, 1990, pag. 273 e seg.; Elefanti M., "Le caratteristiche del sistema delle aziende non profit in Italia", in AA.VV., *Aziende non profit. Principi contabili e struttura di bilancio*, Egea, 2000, pag.22 e seg.; Serafini A., "Le scritture contabili degli enti non commerciali e delle Onlus", in *Il fisco*, n. 8/98, pag. 2936; de Franchis E., Giordano G., "Gli enti non profit. Aspetti giuridici. Aspetti contabili. Aspetti fiscali", Maggioli Editore, Rimini, 1996, pag.196.

²² Si rinvia in particolare, tra coloro che hanno affrontato la questione, a: Maggi D., "Contabilità e bilancio delle aziende *non profit*: aspetti civilistici e fiscali", in Bandini F. (a cura di), *Manuale di Economia delle Aziende non profit*, Cedam, Padova, 2003; Palazzolo A., "Enti non commerciali: la contabilità", in *Il fisco*, n. 3/1986, pag. 305; Colombo F., Sciumè P., Zazzeron D., "Onlus, Enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale - regime fiscale, contabilità e bilancio", *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2001; Santuari A., "Le Onlus. Profili civili, amministrativi e fiscali", Cedam, Padova, 2000; Colombo G.M., Raggianti S., "Enti non commerciali e Onlus. Aspetti contabili e fiscali", Giuffrè, Milano, 2000; Elefanti M., "Le caratteristiche del sistema delle aziende non profit in Italia", in AA.VV., *Aziende non profit. Principi contabili e struttura di bilancio*, Egea, Milano, 2000, pag.22; Colombo F., "Contabilità e bilanci delle aziende non profit", *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2001, pag.54.

L'aumentata operatività dei soggetti *non profit*, con la loro grande crescita economica complessiva, con in più il fatto rivoluzionario che la loro economia è sempre più influenzata da fattori fiduciari che presiedono alle operazioni di *fund raising* collettivo, cioè le raccolte generali (a mezzo TV e mass media vari) di mezzi di sussidio implicanti quasi sempre anche un giudizio morale sulla gestione, e un generale giudizio sulla loro consistenza stabile come rilevanti soggetti attivi del sistema, sono oggi delle realtà che comprovano in ogni direzione la rilevanza socio-collettiva di massimo livello per questi soggetti, e quindi determinano un fattore che non può non influire sulla "razionalità" di molte interpretazioni letterali del diritto civile afferenti la loro soggezione ad obblighi contabili.

E in questo contesto si inquadra, anche come fatto realistico dei tempi, la mutata "morfologia" del fattore dell'organizzazione, cioè di un elemento che caratterizza oggi le entità operative anche al di fuori di possibili impegni produttivi, e che tende a generare validi presupposti di opportunità della disponibilità totalizzante di un sistema contabile con beneficio evidente rivolto anche ai terzi in genere.

Esprimendoci con semplicità più diretta, vogliamo allora rappresentare con determinazione che, la presenza di fondamenti civili giuridici, quale presupposto dell'obbligo contabile delle imprese, la cui giustificazione storica è data soprattutto dai rapporti instaurati con i terzi, non è più da ritenersi maggiormente significativa, socialmente, dei fondamenti oggi presenti in soggetti alimentati prioritariamente anche con atti di sussidio e liberalità comunque operanti in svariati rapporti economici con varie controparti. Rapporti che implicano, ormai, l'esistenza di relazioni identiche, simili o comparabili a quelle delle imprese comuni, cioè, al di là degli scopi di profitto, che poco significano al riguardo, nella qualità di soggetti privati tipicamente caratterizzati da una conduzione che poggia su una sottostante "organizzazione".

In questo contesto, la realtà dell'impresa sociale, entità "business" che deve contabilizzare l'interesse della sua azione, può rappresentare un vero strumento rivoluzionario assistito dalla legge, quindi.

Accanto alla sua realtà, ci si dovrà dunque considerare in presenza, quando si è davanti a strutture non profit, di enti giuridici che, pur in un quadro "fondamentalistico" solo parzialmente diverso sul semplice piano soggettivo da quello tipico dell'imprenditore, costituiscono senza tema di smentite figure protagoniste di primo livello nel panorama delle relazioni economiche reali in relazione alle quali la contabilità è logica prima che opportuna.

Segno questo che la presenza dell'attività d'impresa, anche se gestita su semplice base di riferimento oggettiva, costituisce un elemento "dirompente" positivo che non ammette remore ai

fini suddetti, e che deve costituire il dato forse più tipico per i suddetti fini obbligatori contabili, non solo soprattutto, per chi impersona l'impresa sociale.

È un dato, cioè, determinativo in senso largo, che porta al centro di tutto, dunque, la sola economicità (chiamata spesso, male secondo noi, "lucro oggettivo"): e che implica l'obbligo contabile, limitato alle sole attività commerciali solo qualora queste non rappresentino l'oggetto materialmente più esteso delle attività complessivamente condotte, senza alcun rilievo per la rilevanza delle finalità perseguite (ecco perché riteniamo che, invece, le imprese sociali in quanto assoluti "soggetti-impresa" debbano seguire contabilmente l'integralità delle loro azioni). Ma con regole opposte quando la commercialità diviene l'oggetto principale.

3. La disciplina commerciale/istituzionale: note di merito.

Accingendoci, per ragioni di completamento espositivo, ad una distaccata sintesi sulle principali idee correnti di riferimento interpretativo pratico succedutesi nella materia della contabilità obbligatoria dei soggetti non profit, crediamo si possa innanzitutto affermare che negli ultimi lustri si è registrata una sorta di inferiorità, nel livello operativo di risposta riservata a quest'ordine di tematiche, della pratica del diritto civile rispetto a quella del diritto tributario.

Nell'ambito di questa branca normativa, forse per la sempre aperta dialettica intensa tra autorità e soggetti privati, la pacifica distinzione concettuale tra commercialità oggettiva dell'attività e tipologia soggettiva - ad esempio quella degli enti non commerciali, basata sulla rilevanza interna comparata tra attività commerciale e attività istituzionale - è stata da sempre una realtà pacifica, intrisa di effetti precisi, e connessa abbastanza armonicamente al sistema generale, in relazione alla quale sono seguite automatiche delle semplici differenze di disciplina amministrativa molto proficue scientificamente e del tutto parallele alla predetta "divaricazione".

In sede civilistica, al contrario, è sempre stata sfuggente, sul piano della distinzione oggetto/soggetto, la collocazione dell'"impresa", ora colta come attività condotta e ora come soggetto protagonista dell'azione, nel quadro della dinamica, il che non ha sempre favorito la nettezza delle visioni.

Nel contesto fiscale, inoltre, con l'alternarsi dei giudizi sulla priorità commerciale, profilo che è stato un effetto proprio di una norma di origine civilistica cui sopra ci siamo richiamati, ovvero l'art. 2201 cod. civ., trasposta come "quadro" della definizione di ente non commerciale, si è sempre parlato, con priorità, di identificazione dell'oggetto "principale" come elemento centrale dell'analisi da condurre. Questa analisi ha, invero, costituito un dato semplicemente atto a comportare l'inquadramento soggettivo per il calcolo esatto del debito tributario con certe o con altre "modalità", ma senza che i suoi risultati assumessero mai tratti radicali, riversantisi, anche in ragione della specificità strumentale della materia, sulla struttura personalistica essenziale del soggetto (che rimaneva un "ente diverso dalle società").

Nel diritto civile, invece, è ben chiaro come la posta in gioco della qualificazione soggettiva sia, per definizione, molto più importante intimamente, perché essa influisce sulla collocazione giuridica complessiva del soggetto, e cioè sulla veste centrale che gli compete nel panorama normativo, costituendo poi, la stessa, nei vari campi, del diritto un presupposto di azione spesso decisivo per la sorte spettante di volta in volta.

Ecco perché l'operazione, che al momento è da condursi con molta delicatezza, determina difficoltà più elevate.

Nel diritto tributario la titolarità (oggettiva) di redditi d'impresa per un contribuente, sia esso una persona fisica o un soggetto giuridico, è stata considerata sin dal 1973 presupposto totale ed esaustivo per l'instaurazione della contabilità obbligatoria (art. 20 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Nel diritto civile, di contro, in assenza del presupposto specifico del reddito prodotto, non è invece emerso nella pratica corrente, in termini incontestati, che esistesse una sistematica simile riferita, come presupposto, alla semplice ed oggettiva titolarità (o conduzione oggettiva) dell'impresa.

Invero l'art. 2214, destina gli obblighi di libro giornale e libro inventari all'"imprenditore" che "esercita un'attività commerciale", e non è proprio del tutto chiaro se il presupposto decisivo degli obblighi è "essere imprenditore", o "esercitare un'attività commerciale", ovvero se è la somma dei due elementi.

In questo comparto, come già velatamente accennato, si è affermata più propria e vincente, anche se non sempre con evidenza totale dichiarata, la tesi che ha voluto che fossero i dati soggettivi a risultare decisivi, nel senso che l'obbligo si è certamente posto per le società per dati "testuali", estendendosi poi ai soggetti non societari caratterizzabili soggettivamente come imprenditori.

Tutto ciò, però, secondo noi, anche a prescindere dalla novità dell'impresa sociale, deve ora fare i conti con il fatto che, di fronte alle accennate dimensioni moderne del fenomeno *non profit*, si avvertono con urgenza tutte le problematiche più impellenti allorché l'ente soggettivamente non imprenditoriale (es. la fondazione con prevalenti attività etiche) gestisca "dentro di sé", su un piano assolutamente oggettivo, un'attività economica del tutto delineata in senso commerciale.

In tutto questo contesto, allora, è da ritenersi appropriata l'eventualità che il varo dell'impresa sociale, la quale, dovrà esercitare le attività economiche in via non solo stabile, ma anche principale, si manifesti, nella sua percezione giuridica collettiva, come un fattore di forza dirompente (sul piano culturale).

L'essenziale natura principale, nell'economia dell'impresa in oggetto, dell'attività commerciale, come abbiamo già accennato, porrà con forza il problema della conseguenza di dover considerare soggetta alla rilevazione contabile (es. pagamento di compensi a terzi, acquisti di beni) l'integralità del suo operato, cioè, secondo forme più o meno sintetiche e riepilogative dei dati riportati, anche le operazioni economiche attinenti la sfera non imprenditoriale, nella misura in cui essa riflette una realtà capace di incidere sulla conduzione dell'impresa: e non sappiamo fino a che punto sia già diffusa, negli ambiti operativi, la piena consapevolezza di ciò.

Del resto la rigorosa pienezza del carattere commerciale generale del soggetto in parola emerge, chiara nella legge delega emanata, così come l'assenza di riferimenti espressi alla contabilità non deve far pensare a forme di trascuratezza del legislatore, ma anzi può indurre a ritenere che il

richiamo diretto degli obblighi contabili comuni dell'impresa è considerato più che mai sufficientemente implicito nel riferimento duplice al bilancio sia economico che "sociale" (art. 1, comma 1, lett. B, n. 4).

Ecco perché anche al di là delle nuove configurazioni possibili e dei loro possibili limiti concettuali ravvisabili (tanto più che anche la legge delega parla di pubblicità di bilancio, ma nulla dice a proposito degli obblighi contabili), siamo certi che, grazie alla nuova figura, scaturiranno a pari livello le citate risultanze assai importanti a proposito del profilo che riguarda il predetto tema della contabilità *doppia* dei soggetti *non profit* e quello dei margini di estensibilità parziaria, verso i medesimi, in sede di attuazione delle regole annotative, dei criteri divenuti classici per le società.

Ciò, oltretutto, ci pare del tutto positivo senza che, nel tema, debbano, auspicabilmente, trovare spazio poco avveduti *buonismi* di maniera volti a risparmiare queste categorie di enti da obblighi di rilevazione con l'invocazione ipocrita delle esigenze primarie di cura ed ordine gestionale "moralì", anche alla luce del fatto, che l'onerosità dei carichi contabili è sempre direttamente proporzionale proprio all'entità "economica" che la materia presenta in sede concreta, e dunque alla verità obiettiva dei fatti.

4. I tratti normativi vigenti e la contabilità *non profit*.

Una valutazione preventiva sulle potenzialità generali di progresso del tema contabile, riferibili al varo dell'impresa sociale, può senz'altro trarre giovamento da un attento inventario generale dello scenario che caratterizza oggi lo *status quo* del tema in sede di legge ordinaria.

A questo riguardo crediamo si possa osservare subito che una rassegna anche rapida delle disposizioni che al momento stabiliscono, a diversi livelli precettivi, l'assoggettamento dei soggetti *non profit* all'obbligo di seguire contabilmente le loro operazioni, riserva anche stimoli di sorpresa (non scientifica), pur se, crediamo noi, soprattutto evidenziativi di vere e proprie occasioni mancate nel passato più o meno recente.

È vero che l'alta contabilità si è sviluppata, nella storia, soprattutto con le attività di profitto, ma nulla si oppone, al di là delle stesse leggi di un determinato momento, alla sua conversione fisiologica, fuori cioè dal sistema degli obblighi e dei vincoli espliciti di legge, in favore di una gestione che tenda ad altro.

Addentrando in parte, tra le principali norme positive in vigore relative al tema dei vincoli obbligatori, la prima delusione di principio è quella che matura già in sede di normativa generale specifica riguardante le associazioni e le fondazioni.

Le norme civilistiche di primo fondamento (artt. 14 - 36 cod. civ.) che esprimono quest'ultima, infatti, non riservano agli operatori alcuna previsione diretta ed esplicita in materia, con la sola eccezione di un fugace riferimento all'approvazione periodica di un bilancio, apparentemente rivolto all'integrale economia del soggetto, e non alle sue sole eventuali "vicende" commerciali, inserita tra i compiti periodici dell'assemblea delle associazioni con personalità giuridica²².

Pacifico, che si tratta di troppo poco e che sarebbe quanto meno auspicabile che gli avviati progetti di riforma complessiva della tematica (già arrivati ad una bozza completa governativa di testo di legge delega)²³ venissero orientati in termini adeguati al fronteggiamento, se non proprio al superamento, di una simile storica carenza.

²³ Ci si riferisce, in particolare, alla proposta di "legge delega al Governo per la riforma delle persone giuridiche e delle associazioni non riconosciute disciplinate nel primo libro del codice civile". Per una disamina del contenuto di tale proposta di legge, si vedano Zoppini A., "Associazioni e fondazioni: il riordino prende forma", in *Il Sole 24 ore* del 10 marzo 2004; Negri G., "Associazioni e fondazioni, svolta vicina", in *Il Sole 24 ore* dell'11 marzo 2004; Poletto M., Masi M., "Associazioni e fondazioni: il progetto di riforma del codice civile" in *Enti non profit* n. 4/2004, pagg. 233 e segg.; Grasso G., "Riforma del libro I del Codice civile: note a margine della proposta" (a cura di ACRI), in *Terzo Settore* n. 4 - aprile 2004; Negri G., "Associazioni e fondazioni: in campo una nuova *Authority*" in *Terzo Settore* n. 1 gennaio 2004.

Tra l'altro non sfugge a nessuno, né soprattutto ai commentatori più attenti alla pratica²⁴, che il "riferimento" sopra citato, nel prevedere l'approvazione del bilancio, "nulla dice in merito alla contabilità", che del primo è, come ovvio, e come già riportato, il precedente "logico".

Profili come quest'ultimo, invero, sono, secondo noi, molto subordinati alla cultura giuridico-contabile che prevale, all'interno di un ordinamento, in un dato momento storico, nel senso che, se l'art. 20 cod. civ.²⁵ fosse, ad esempio, una norma presente nei sistemi giuridici anglosassoni, nel cui contesto il tema generale in oggetto è, come tutti sanno, quasi "sacrale", non vi sarebbe spazio per dubitare che la contabilità, in quanto suo presupposto tecnico logico, costituisce qualcosa che segue automaticamente le previsioni di obbligatorietà espresse per il bilancio, e dunque essa è in realtà destinataria indiretta ma certa, a sua volta, della norma che formalmente parla solo del bilancio (proprio come avviene ora, lo ribadiamo, con l'impresa sociale)²⁶.

A parte quanto sopra, passando ad altri "riferimenti" di primo livello, si rileva invece facilmente che molte delle più recenti normative specialistiche sui soggetti *non profit*, quale è il caso della legge quadro sulle organizzazioni di volontariato (la L. 266 del 1991, nonché quello del regime delle associazioni di promozione sociale [legge 7 dicembre 2000, n. 383]), si rivelano in argomento, a loro volta, molto deludenti, se non proprio carenti²⁷.

Appare singolare, anzi, che più che nelle norme civilistiche di recente o recentissima emanazione - com'è il caso della legge 26 febbraio 1987 n. 49 sulla cooperazione dei paesi in via di sviluppo, ovvero del D.Lgs. 29 giugno 1996, n. 367 sugli enti musicali trasformati, ovvero ancora della legge 30 marzo 2001 n. 152 sulla riforma dei patronati e ancora, del D.Lgs. 4 maggio 2001 n. 207 sulla

²⁴ Colombo F., "Contabilità e bilanci delle aziende *non profit*", Milano, pag. 55; Travaglini C., "La regolamentazione contabile di enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale tra imposizione e rendicontazione: prime considerazioni", in *Non profit. Diritto, management, servizi di pubblica utilità*, n. 1/1998, pag.40 e seg.

²⁵ L'art. 20 cod. civ. ("*Convocazione dell'assemblea delle associazioni*") recita testualmente: "*L'assemblea delle associazioni deve essere convocata dagli amministratori una volta l'anno per l'approvazione del bilancio. L'assemblea deve essere inoltre convocata quando se ne ravvisa la necessità o quando ne è fatta richiesta motivata da almeno un decimo degli associati. In questo ultimo caso, se gli amministratori non vi provvedono, la convocazione può essere ordinata dal presidente del tribunale*".

²⁶ Cfr. Propersi A., Rossi G., "Manuale degli enti non commerciali", Pirola Editore, Milano, 1985, pag.112 in cui viene evidenziato come "[...] il bilancio infatti non è un prospetto a sé stante, ma deriva da un insieme di rilevazioni contabili raccolte in ordine temporale sul libro giornale ed elaborate in modo sistematico; il bilancio si basa sull'inventario, vale a dire che è una sintesi dello stesso, che fa un più analitico esame degli elementi del patrimonio dell'ente".

²⁷ Per una disamina più approfondita dell'argomento si rimanda a: Propersi A., Rossi G., "Il volontariato", Il Sole 24 Ore, Milano, 1999; Puddu L., "Contabilità e bilancio delle organizzazioni di volontariato. Le informazioni richieste dalla L. 11 agosto 1991, n.266", in *Cons. Impresa*, pag. 2528; Colombo G., "Contabilità e bilancio per le organizzazioni di volontariato", in *Corr. Trib.*, n. 50/1995, pag. 3496; D'Alfonso G., "Enti religiosi e di volontariato: connotazioni giuridiche e agevolazioni fiscali", in *Il Fisco*, 1993, pag. 12093; Fusaro A., "Le organizzazioni di volontariato e le attività commerciali e produttive marginali", in *Rivista Tributaria*, 1995, III, pag. 433; Poli A., "Le Associazioni di promozione sociale - Commento alla legge 383/2000", Il Melograno, Milano, 2002; Manetti G., "Forme di rendicontazione per organizzazioni di volontariato con contabilità economica", in *Non profit*, n. 1/2004; dello stesso Autore, "Forme di rendicontazione per organizzazioni di volontariato con contabilità di pura cassa", in *Non profit*, n. 3/2003; Bagnoli L., "Obblighi di rendicontazione per una organizzazione di volontariato: quadro di sintesi", in *Enti non profit*, n. 2/2005.

privatizzazione delle IPAB – è solo in sede strettamente tributaria che si reperiscono alcuni spunti incisivi con effetti civilistici solo indiretti, com'è il caso delle norme regolatrici delle ormai note organizzazioni non lucrative di utilità sociale (le Onlus)²⁸, nel cui ambito disposizioni con funzione solo agevolatrice contengono norme rilevanti su obblighi contabili e precetti statuari essenziali per la democraticità, tra l'altro.

Di contro, ad esempio, l'art. 3 della citata legge 266/1991, nella sua qualità di norma “quadro” del volontariato primario, cioè quello ampiamente tutelato dal sistema legislativo, prescrive semplicemente “l'obbligo di formazione del bilancio, dal quale devono risultare” - dice la norma - “i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'assemblea degli aderenti” (requisito, questo, che ci sembra proprio difficile collocare in un bilancio).

Nulla prescrive, però, la legge stessa in relazione ai libri da istituire e alle annotazioni di contabilità prodromiche al bilancio, che evidentemente il Legislatore ha presunto conformabili alla natura giuridica propria che l'organismo presenterà, e dunque ad un ambito che non è mai caratterizzato in senso prescrittivo nel restante contesto legislativo, a conferma della superficialità di visione impostasi nel predetto momento.

Anche la più recente legge 383/2000 sulle associazioni di promozione sociale, risulta non poco ermetica su contenuto e tecniche di contabilità e bilancio: vi si prevede solo che gli statuti di quelle associazioni devono prevedere “l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statuari” (art. 3, comma 1).

La “contabilità” è espressamente richiesta genericamente quale premessa dei “bilanci analitici relativi all'ultimo triennio” (art. 28 legge 26 febbraio 1987, n. 49), nel quadro del procedimento di rilascio del riconoscimento di idoneità, per le organizzazioni non governative operanti nella cooperazione internazionale: ancora, però, è evidente che mancano nel provvedimento sia dettami che implicazioni sulle modalità da ritenersi applicabili, con il risultato di poter ricavare che anche detta legge è totalmente priva di contributi per la tematica oggetto di queste note²⁹.

Un richiamo espresso alla contabilità delle imprese, nonché in specie all'art. 2214 cod. civ., è invero contenuto nella disciplina speciale degli enti e fondazioni musicali (D.Lgs. 29 giugno 1996, n. 367)³⁰, il cui art. 16, nel prevedere ciò non sembra affatto pronunciarsi con un intento di legiferazione specifica ed eccezionale, quanto, secondo noi, sembra solo attestare una regola

²⁸ Ci si riferisce alle pertinenti norme del D.Lgs. 4 dicembre 1997 n. 460.

²⁹ Si rinvia a: Sorrentino B., Mattesi E., “Organizzazioni non governative. Riflessioni giuridiche e regolamentazione fiscale”, in *Il fisco*, n. 14/1995, pag. 3578.

³⁰ Sul punto, si veda anche: Serafini A., “D.Lgs. n. 367/1996: con le fondazioni liriche si anticipa la disciplina del settore del non profit”, in *Il fisco*, n. 35/1996, pag. 8436; Colombo G. M., “Agevolazioni, contabilità e bilancio delle fondazioni di enti lirici”, in *Corr. Trib.*, n. 39/1996, pag. 2985; Desideri S., “Il bilancio di esercizio delle fondazioni”, in *Corr. Trib.*, n. 36/1996, pag. 2797.

particolare con il “tono” di chi esprima una scelta con legittima parvenza di conferma di principi: ma la specialità assoluta del contesto soggettivo interessata dal provvedimento, purtroppo, non è di incentivo per nessuna forma di generalizzazione.

Quanto alle Onlus sopra richiamate, di contro, esiste invero, nella loro disciplina corrente e pratica, una disposizione molto lungimirante (l’art. 20/bis del D.P.R. 600/1973) secondo cui, quando un soggetto riveste quella qualità, esso, a pena di decadenza dai sostanziosi benefici fiscali previsti, deve “*in relazione all’attività complessivamente svolta (dunque, anche quella attinente il piano sociale, n.d.r.) redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere [...] e rappresentare in apposito documento [...] la situazione patrimoniale, economica e finanziaria*” (comma 1).

E’ poi notevole che, con funzioni chiarificatrici, il comma 2 dello stesso articolo segnala che gli obblighi predetti “*si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile*”³¹.

I contenuti di queste prescrizioni appaiono, invero, una sorta di esemplificazione quasi accademica di disposizione compiuta, ma dette prescrizioni, peraltro, non attengono direttamente all’operatività vincolante in sede propria (quella civilistica, cioè) relativa a quelle figure soggettive, bensì, pur nella loro ampia rilevanza, hanno solo il ruolo di presupposto agevolativo tributario, e dunque non si includono nella trattazione di principio del tema centrale di queste note³².

Alla fine di tutto, in ogni modo, argomentando dal contesto complessivo delle varie disposizioni “dirette” esistenti nel sistema, noi crediamo del tutto suffragata, confortati da dottrina di altro pregio³³, la conclusione per cui, anche in sede propriamente civilistica, lo svolgimento oggettivo di attività qualificata (nel senso di “qualificabile”) d’impresa possa comportare la soggezione

³¹ Sono previste semplificazioni rilevanti: per tutti si veda Di Diego S., “Le Onlus”, Maggioli Editori, 1999.

³² V. in dottrina Saccaro, “Enti *non profit*: riflessi della riforma fiscale sulla tenuta della contabilità”, *Terzo Settore* n. 10/2004, pag. 58; Turrini, “Onlus: come adempiere agli obblighi contabili”, *Terzo Settore*, n. 10/2001, pag. 36; Serafini A., “Le scritture contabili degli enti non commerciali e delle Onlus”, in *Il fisco*, n. 8/1998, pag. 2936 e seg.; Proto A. M., “Onlus ed enti non commerciali”, in *Rass. Trib.*, 1997, pag. 583 e seg.; Ferlito E., “Contabilità e bilancio come obbligo”, in AA.VV., *Gestire il non profit*, a cura di S. Pettinato, Il Sole 24 Ore, Milano, 1998, pag.195 e seg.; Di Diego S., Franguelli F., Tarantino M., “Le Onlus: disciplina civilistica e fiscale – profili gestionali, organizzativi e contabili”, Maggioli, 1999; De Vito G., “Gli enti non commerciali e le Onlus”, Giuffrè, 1999; Palazzolo A., Palazzolo C., “Scritture contabili delle Onlus, un obbligo non facile da decifrare”, in *Il fisco*, n. 24/2001, pag. 8528 e seg.; Cittadini G., “Una lettura disincantata del decreto sulle Onlus”, in *Non profit*, 1997, pag. 461; Palazzolo A., Palazzolo C., “Scritture contabili delle Onlus, alcune riflessioni sulla terminologia e sulle modalità di tenuta”, in *Il fisco*, n. 27/2001, pag. 9248 e seg.; Di Diego S., “Le Onlus”, Maggioli Editore, Rimini, 1999.

³³ Così, Minervini, “L’imprenditore. Fattispecie e statuti”, Napoli, 1970, pag. 222; Costi, “Fondazione e impresa”, in *RDC*, 1968, I, pag. 29; Rescigno, “Fondazioni e impresa”, *RS*, 1967, pag. 842; Marasà, “Contratti associativi e impresa”, Padova, 1995, pag. 171, i quali hanno affermato che sono tenuti alla contabilità anche gli enti pubblici e gli enti privati diversi dalle società (associazioni, fondazioni) che svolgono l’attività commerciale in via secondaria o accessoria, sia pure limitatamente a quest’ultima.

obbligatoria, in relazione alla stessa, agli obblighi contabili comuni³⁴, ovvero, al di là dei libri e dei documenti sistematici - non si dimentichi, tra l'altro, che per la nostra legge il bilancio è anche una sintesi necessaria del più "passivo" inventario, contenuto tipico dell'omonimo libro - anche della sequela cronologica e costante degli accadimenti economici recepiti attraverso la rilevazione contabile analitica giornaliera, utile a comprovare, i vincolanti dati commerciali.

Ciò ci sembra generalmente valido, per tutti gli enti *non profit*, in relazione all'attività commerciale collaterale condotta, quando questa non costituisce però l'attività principale del soggetto. Nel caso contrario, invece, quale sarà quello ordinario delle imprese sociali, abbiamo già detto che l'entità dell'obbligo contabile la riteniamo più estesa.

Crediamo infatti che in tal modo anche i dati sintetici che possono rappresentare a tutti (oggi si parla sempre più insistentemente anche di *stakeholders*, cioè di osservatori partecipi interessati) i risultati delle modalità di conduzione dell'ente gestore di "idealità valoriali", vadano ricompresi nella contabilità obbligatoria³⁵.

È consultabile, del resto, autorevolissima dottrina che ha sostenuto in termini ancora più assoluti le conclusioni sopra proposte in rapporto al "profilo commerciale", asserendo che comunque, nel caso dei soggetti in parola, risulta pacifico che "il bilancio contenente le risultanze dell'attività commerciale svolta debba attenersi ai principi sanciti dal Codice Civile (per le società, n.d.r.)" in merito alla sua redazione³⁶, ovvero debba recepire senza riserve le regole c.d. commerciali³⁷.

³⁴ *Contra* questa impostazione, tuttavia, cfr. De Martini C., "Le Associazioni e le fondazioni. Disciplina giuridica, contabile e fiscale", Etaslibri, 1990, pag. 140, secondo il quale: "[...] anche le associazioni che svolgono un'attività economica in via non prevalente, ma secondaria o marginale, sarebbero assoggettate all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, e comunque a tutti gli ulteriori obblighi che compongono lo statuto dell'imprenditore commerciale".

³⁵ Si veda anche Pettinato S., "I soggetti *non profit*", Trento, 2005, pagg. 99 e ss.; de Franchis E., Giordano G., "Gli Enti *non profit*. Aspetti giuridici. Aspetti contabili. Aspetti fiscali", Maggioli Editore, Rimini, 1996, pag. 195 e seg.; Colombo F., "Contabilità e bilanci delle aziende *non profit*", Il Sole 24 Ore, Milano, 2001, pag.53; nonché Nigro, "Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione: fattispecie e statuti", Torino, 1983.

E' pregevole, nella sua semplicità, l'annotazione di quest'ultimo autore in *op. cit.* paragrafo 35, per cui le scritture contabili sono "i documenti contenenti la rappresentazione simbolica ... dell'attività di impresa e dei suoi risultati". Esse "costituiscono praticamente l'unico elemento di carattere strutturale che il legislatore ... abbia mostrato di valutare e si sia preoccupato di disciplinare ... come necessario per tutte le imprese commerciali non piccole, indipendentemente dalla loro concreta conformazione organizzativa".

E' sulla base (anche) di simili passaggi, che l'autore continua asserendo senza riserve che "obbligati alla tenuta della contabilità sono in realtà anche soggetti i quali non hanno la qualità di imprenditori: e così innanzitutto, le società... con oggetto diverso dall'esercizio di un'attività commerciale; e, in secondo luogo, gli enti pubblici esercenti attività commerciale in via secondaria". Non si spinge, invero, fino agli enti privati, salvo che il tema sviluppato non ci sembra condizionabile realmente da detta differenza soggettiva.

³⁶ Elefanti M., "Aziende *non profit* - Principi contabili e struttura di bilancio", Egea, pagg. 38 e ss.

³⁷ Propersi A., G. Rossi, "Manuale degli enti non commerciali", Pirola editore, Milano, 1985, p.113. *Contra*, tuttavia, Colombo G. M., Setti M., "Contabilità e bilancio degli enti *non profit*", Ipsoa, 2002, pag. 13 e seg. in cui si osserva che: "[...] a differenza di quanto avviene per le società, la legge comune si limita a fissare l'obbligo della redazione del bilancio per le associazioni riconosciute (art. 20 del c.c.), ma non fissa né i criteri di valutazione, né la struttura, né la forma, né il contenuto del bilancio stesso. Si ritiene, peraltro, che questi enti non siano nemmeno tenuti alla osservanza della IV Direttiva CEE in materia di bilancio. Permane, dunque, per gli enti di cui al Libro I del c.c., la più ampia libertà nella redazione del bilancio, che faccia comunque salvi i principi di chiarezza e precisione [...]".

E ciò non impedisce, ovviamente, secondo noi, che anche sul “taglio” specifico del soggetto *non profit*, le previsioni di base per l’ente c.d. commerciale (in senso civilistico) non possano essere, ad esempio, orientate nel senso che è necessario approntare lo stato patrimoniale, il rendiconto gestionale, la nota integrativa e la relazione annuale, integrati con ricorso alla cultura più specifica dedicata a questi temi nella “sede propria” (si veda l’ottimo intervento sul tema di L. Puddu³⁸).

Nel contesto di questo quadro generale, per parte nostra, nel rilevare la tendenziale assenza di precetti e vincoli condizionanti in modo chiaro, abbiamo maturato, la convinzione che in ogni caso il fattore “ispirativo” centrale di tutta la tematica sia realizzato dal fatto che gli “incroci economici” (proventi, costi, compensi, investimenti, produttività e così via), i quali convergono in via concreta sui soggetti *non profit*, costituiscono una realtà di fatto, intrisa di implicazioni giuridiche, che deve influire sulle connessioni possibili tra le norme positive ricordate, comportandone un’applicazione illuminata (cfr. gli artt. 2423 e segg.ti c.c.). Non è allora il solo contenuto letterale in sé delle disposizioni vigenti ad essere decisivo, bensì è lo stesso condotto, però, alla vivida luce delle trasformazioni intervenute nella società, pur se con il supporto dei rigorosi metodi di lettura giuridica forse più praticati nel passato, a spingere verso un’interpretazione del sistema per cui, non appena viene scorta la presenza di eventi o dati economici, nel senso più lato, riferibili a un soggetto *non profit* (cosa che forse non accade per le sole entità intestatarie di grandi proprietà ed innate nell’operatività), ci si dovrebbe riportare immediatamente alla considerazione immediata e pratica degli obblighi di bilancio e contabilità assolti *secondo la tecnica che è loro propria* (cfr. gli artt. 2423 e segg.ti c.c.) e confluenti nelle soluzioni conclusive che abbiamo prospettato in ragione del carattere principale o meno dell’attività commerciale.

Che questo accada, in particolare, quando il soggetto conduce effettivamente un’attività d’impresa, e che i canoni contabili in tal caso debbano essere quelli delle imprese, è frutto, secondo noi, di un automatismo logico che ci sembra addirittura “precedere” l’interpretazione giuridica, risultando esso fin troppo scontato³⁹, oltrechè troppo vetusto.

³⁸Cfr. Puddu L., “Stato patrimoniale, rendiconto della gestione, nota integrativa, relazione sulla gestione degli enti non commerciali”, in *Impresa c.i.*, n. 6 del 30 giugno 2001, il quale ha evidenziato come “*le aziende non profit si caratterizzano per taluni aspetti, sotto il profilo economico, che rendono particolare la redazione del loro bilancio. Le principali caratteristiche sono le seguenti:*

- *presenza di diverse attività e di specifiche aree di gestione (attività tipiche, di raccolta fondi, accessorie, area finanziaria e patrimoniale, area straordinaria e di supporto generale);*
- *assenza di titoli di proprietà e di diritti proprietari alla distribuzione di eventuali utili o di copertura di perdite, e del patrimonio finale in caso di liquidazione;*
- *utilizzo di "risorse in natura" che non si ottengono da uno scambio finanziario ma in modo gratuito (esempio: beni, servizi, volontariato)".*

³⁹ Cfr. Nigro, “Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione: fattispecie e statuti”, Torino, 1983; D. Maggi, “Contabilità e bilancio delle aziende non profit: aspetti civilistici e fiscali”, in AA.VV. *Aziende non profit. Principi contabili e struttura di bilancio* a cura di M. Elefanti, Egea, 2000, pag. 39 e seg.; Colombo G.M., Setti M., “Contabilità e bilancio degli enti *non profit*”, Ipsoa, 2002, pag. 23 e seg.

Le posizioni prudenziali, volte sostanzialmente a svilire il chiaro disposto dell'art. 2214 cod. civ., nonché implicitamente la lettura estensiva delle norme consequenziali dettate per le società di capitali, sono sempre state ispirate da un *favor* culturalmente ambiguo verso il settore, perché un'impostazione orientata alla severità interpretativa, in materia contabile, possiede in realtà linee ispirative di maggior pregio verso la credibilità giuridica generale di comparto.

Al riguardo, si prenda anche atto con la debita "lungimiranza" che, per tutti i soggetti, il codice civile, come già rilevato, stabilisce altresì che "*nelle valutazioni di bilancio, l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili*": principio, questo, che sottolinea con forza generale, particolarmente valida per il contesto soggettivo cui stiamo facendo continuo riferimento, l'ampia estensibilità della natura tecnica di quei principi.

Ci piace non poco, a questo proposito, l'affermazione di Nigro (*op. cit.*), secondo cui "*la contabilità è un elemento della struttura stessa dell'impresa*", dall'Autore inclusa a completamento chiarificatore della massima per cui "*l'obbligo di tenuta della contabilità riguarda anche soggetti che non hanno la qualità (soggettiva, n.d.r.) di imprenditori commerciali*" (ancora *op. cit.*).

In questo quadro visuale, tra l'altro, noi non condividiamo quanto osservato da certi autori⁴⁰, a proposito della separazione tra *profit* e *non profit*, rilevando che il punto differenziale, anche nelle organizzazioni economiche attuate dal soggetto non lucrativo, andrebbe cercato nelle "modalità di perseguimento del risultato gestionale" e nel significato ad esso attribuito.

Ciò, in quanto, secondo noi, dette modalità possono assolutamente, tra i due ambiti, ora convergere e ora alternarsi: l'unica cosa che invece conta, per la distinzione tipologica soggettiva, è del tutto estranea ad ogni modalità di azione, e concerne solo l'intento di distribuzione dei risultati attivi "di bilancio" netti agli associati o ai promotori⁴¹.

⁴⁰ Garelli R., e Ricci S., "Il bilancio degli enti *non profit*: alcune note critiche", in *Impresa c.i.*, n. 9/ 2001.

⁴¹ De Martini C., "Le associazioni e le fondazioni. Disciplina giuridica, contabile e fiscale", Etaslibri, 1990, pag.137.

5. “Conclusioni possibili” sull’assolvimento dei carichi.

La trattazione sopra svolta che ha dato corpo a questo studio, come si sarà notato, non ha sempre rispettato accuratamente un piano di sviluppo strutturale predefinito, subordinato cioè a una o più tesi da suffragare, ma ha proceduto, sempre in via immediata, attraverso ipotesi interpretative traibili dalle innegabili e frequenti distonie dell’apparato normativo che sono state, senza riserve a più riprese, denunciate.

Distonie dovute, come si è visto, al di là della perdurante assenza di un riordino moderno complessivo sull’imprenditorialità complementare dei soggetti non lucrativi, anche all’assenza di visioni nette rilevabili nel sistema della legge (ovvero della singola legge specialistica di volta in volta rilevante per i singoli enti), stabilmente aggravate dalle implicazioni dovute al lungo trascorrere dei tempi.

L’esposizione di conclusioni sintetiche si presta, quindi, secondo noi, al rischio facile della rilevazione di qualche “punto debole” sul piano della coerenza globale con lo sviluppo della disamina, essendo ben consapevoli della molto controversa fenomenologia che caratterizza gli argomenti.

Più sopra abbiamo, in sostanza, ritenuto plausibile, e forse decisiva, anche sul piano pratico, la conclusione per cui lo svolgimento continuato di attività qualificabili commerciali - ovvero di attività integrative della conduzione di un’impresa, grande o piccola, produttiva di beni o di semplici servizi - determina, anche per i soggetti in parola, in relazione al medesimo, l’insorgere degli stessi obblighi contabili che scaturiscono per tutti gli altri soggetti titolari di impresa ai sensi dell’art. 2214 c.c.; ciò alla luce del fatto, in specie, che quando l’attività d’impresa è riferibile ad un ente non può darsi mai il caso della piccola impresa (fattispecie notoriamente esonerata dalla contabilità, art. 2214 terzo comma; non più dall’obbligo di iscrizione al Registro delle Imprese, art. 2202 c.c., stando all’art. 7, comma 2, n. 8, del D.P.R. 581/1995) per motivi che riteniamo superfluo giustificare.

L’art. 2214 c.c. al comma 2, nel richiedere l’obbligatoria tenuta delle scritture connesse a natura e dimensioni dell’impresa, non implica però automaticamente che l’ente *non profit* acquisisca obblighi di annotazione riversantisi sulla sua “dimensione” morale, ma solo che le scritture dell’impresa condotta debbano essere, a prescindere da ogni altro aspetto, giuridicamente adeguate alle attività commerciali svolte, con ovvia implementazione di schede o libri mastri e conti connessi alle rilevazioni cronologiche delle movimentazioni economiche.

Al riguardo, allora, noi crediamo appropriato rilevare che le ragioni di favore che avverserebbero l’estendersi analitico di adempimenti e oneri relativi alle attività “collaterali” dell’ente, in una chiave di lettura volta a rendere almeno plausibile la progressiva estensione d’ambito delle suddette

scritture, dovrebbero sempre confrontarsi con i motivi di opportuno rigore e garanzia che è giusto accompagnino sempre, nella via concreta, le entità soggettive ambiziosamente caratterizzate dalle attività etico-solidaristiche assunte a proprio compito, le quali proprio per la capacità di coinvolgimento emotivo e morale estesi all'intera collettività, è giusto siano assistite dall'operatività quanto più estesa di norme che suffraghino le accennate esigenze di precisione e trasparenza.

A questo proposito teniamo a sottolineare che le conclusioni che abbiamo prospettato non implicano, nei casi comuni in cui l'attività commerciale non è l'area principale di azione, la sottoposizione a contabilità analitica, con le metodologie delle scritture commerciali, anche delle attività istituzionali extracommerciali: ma solo implicano il fatto che, senza riserva alcuna, ogni attività civilisticamente commerciale debba essere contabilizzata in forma compiuta e integrale come farebbe cioè un'impresa comune, ovvero con scritture cronologiche, come il libro giornale, e sistematiche come il conto economico e lo stato patrimoniale, con le asserzioni emerse nella prassi evoluta.

Il che si concilia, oltretutto, con la conclusione certa che la tecnica di rilevazione dei dati può corrispondere ai criteri contabili applicati secondo uniche regole previste dal codice, ovvero quelle delle società (cfr. artt. 2214, 2215, 2217, 2423 e segg. in quanto applicabili)⁴².

Quando l'esercizio dell'impresa, invece, rappresenta l'area principale di azione la situazione cambia proprio nel senso che le scritture istituite sono adeguate solo se ricomprendono l'integralità dell'economia del soggetto; come avverrebbe con qualunque altra "impresa", per l'appunto.

L'assetto conclusivo citato reca con se in termini alquanto diretti il principio per cui le modalità di rilevazione delle operazioni di impatto economico esterno, sono quindi comuni, per gli enti in parola, con quelle del c.d. mondo profit, anche se questo è evidente che non implica niente di più (es. soggezione a procedure concorsuali in caso di insolvenza), ma si riduce a fungere da fattore razionale di fondo del sistema non smentito né attenuato da nessuna norma.

Si tratta di un fattore conforme al dettato normativo (art. 2214 c.c.) e coerente oltretutto con un sistema collaterale di adempimenti molto esteso, qual è quello tributario riferito a chi svolge attività qualificabile allo stesso modo in quello specifico comparto giuridico, e dunque esso è caratterizzato, in ciò, da sintomi di coordinamento sistematico.

La conformità, nelle valutazioni di bilancio, ai "criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili" è prevista, non lo si trascuri, in forma espressa per tutte le imprese, e dunque anche per quelle individuali in teoria, giusta quanto espressamente stabilito dal secondo comma

⁴² Cfr. Lipari B., "La disciplina fiscale delle associazioni senza scopo di lucro. Considerazioni a margine del decreto legislativo sugli enti non commerciali e sulle Onlus e della risoluzione ministeriale n. 210/E del 22 ottobre 1997", in *Il fisco*, n. 47/97, pag. 13994 e seg.; nello stesso senso anche: Propersi A., Rossi G., "Manuale degli enti non commerciali", Pirola Editore, Milano, 1985, pag. 112 e seg.

dell'art. 2217 c.c., onde anche il buon senso assiste una sua quasi ovvia estensibilità ai soggetti in parola.

L'automatica connessione dell'attività commerciale condotta con la presenza concreta dell'impresa è stata nel passato oggetto di prese di posizione a dir poco confuse, a cominciare dalla visione per cui lo scopo di lucro sarebbe addirittura qualcosa "che riguarda il movente soggettivo" (Cass. 14 giugno 1994, n. 5766), senza distinguere mai, come invece è "sacrosanto" fare, tra attività condotta e fini perseguiti in rapporto al soggetto "non persona".

L'automatismo tra attività d'impresa oggettivamente intesa dell'ente non profit, con il passaggio agli adempimenti contabili obbligatori e ai relativi criteri, nel rispetto delle norme dell'unico comparto regolato, ovvero quello dell'impresa civile (e quindi in gran parte, quello delle società di capitali art. 2217 cod. civ., comma 2), ci sembra una linea interpretativa semplice e diretta di esauriente soddisfazione per l'area tematica descritta.

Una linea capace, in quanto tale, di reggere gli effetti generali dei suoi assunti, in capo all'intero universo dei soggetti non profit italiani, e di rafforzare quanto mai le aspettative degli operatori di un significativo incremento tecnico della rilevanza della contabilità presso i soggetti in parola.

Conclusioni, queste, lo ribadiamo, che non scaturiscono da nuovi supporti letterali nella legge sull'impresa sociale, ma che si rinforzano decisamente con il fatto in sé dell'introduzione di questa nozione nel sistema, che è determinativa di un potenziamento definitivo di natura sistematica avente, secondo noi, significativi effetti in relazione al più ampio contesto soggettivo dell'ente non lucrativo generalmente inteso e dei suoi rapporti con l'attività d'impresa: specie quando questa rappresenta il suo oggetto principale.

L'avvento della citata nozione, quindi, in termini puramente sistematici, può salutarsi come un evento apportatore di ricche spinte verso assetti ordinati e netti incidenti sui profili più ampi del rapporto "culturale" corrente tra attività istituzionali e attività d'impresa in capo a un solo soggetto non profit che i tempi venturi progressivamente evidenzieranno meglio nei particolari.

Connesso profilo resta, insistiamo, anche al di fuori del contesto soggettivo specifico dell'impresa sociale, quello del rapporto tra enti non profit comuni e obblighi contabili quando gli stessi conducono un'attività commerciale "non sociale" come oggetto principale, pur nel rispetto della loro natura non lucrativa (restando quindi, indubitabilmente, gli stessi enti non profit). In tali casi noi abbiamo già sopra prospettato che possa concludersi, confortati dalle soluzioni che si colgono con sicurezza per l'impresa sociale, che la soggezione "contabile" conseguente è del tutto coincidente, quanto a presupposti e modalità tecniche, a quella delle società di capitale, con

riferimento assoluto degli obblighi all'integralità della loro economia, ricomprendendovi dunque i versanti c.d. etici o morali.