



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

QUADERNI IMPRESA SOCIALE

Documento n. 1. Lineamenti tecnico-operativi

Presentazione

di Claudio Siciliotti

Introduzione

di Domenico Piccolo

Roma, giugno 2009



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

QUADERNI IMPRESA SOCIALE

Documento n. 1. Lineamenti tecnico-operativi

Roma, giugno 2009

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

Presidente

Claudio Siciliotti

Vice Presidente

Francesco Distefano

Segretario

Giorgio Sganga

Tesoriere

Giuliano Bond

Giancarlo Attolini

Luciano Berzè

Claudio Bodini

Giosuè Boldrini

Andrea Bonechi

Marcello Danisi

Roberto D'Imperio

Flavio Dezzani

Enricomaria Guerra

Stefano Marchese

Massimo Mellacina

Paolo Moretti

Giovanni Gerardo Parente

Domenico Piccolo

Giulia Pusterla

Felice Ruscetta

Emanuele Veneziani

COMMISSIONE ANALISI NORMATIVA ENTI NON LUCRATIVI E IMPRESA SOCIALE

Consigliere Delegato

Domenico Piccolo

Consiglieri Codelegati

Claudio Bodini

Giovanni Gerardo Parente

Presidente

Francesco Maria Perrotta

Componenti

Alessandro Buccino

Francesco Caizzone

Federica De Mattia

Domenico Del Rosso

Linda Faiola

Giovanni Falsone

Remo Fiori

Pier Luigi Foglia

Nicola Mavellia

Osservatori

Gaetano Scala (Agenzia delle Entrate)

Adriano Propersi (Agenzia per le Onlus)

Ufficio studi Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Matteo Pozzoli

Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Lorenzo Magrassi

Indice

Presentazione <i>di Claudio Siciliotti</i>	I
Introduzione <i>di Domenico Piccolo</i>	II
Premessa e inquadramento normativo	1
Sezione 1 - Profili giuridici	4
1. La disciplina dell'impresa sociale e i nuovi confini tra il I e il V libro del c.c	4
2. La nozione legislativa e gli elementi definitivi	6
2.1 Il principio dell'utilità sociale	8
2.2 L'assenza dello scopo di lucro	11
2.3 La struttura proprietaria e la disciplina dei gruppi	12
3. La costituzione, la denominazione e la pubblicità degli atti	13
4. Il regime della responsabilità patrimoniale	17
5. Le cariche sociali e la disciplina del rapporto sociale	20
6. Gli organi di controllo	21
7. Le forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività	25
8. Le procedure concorsuali (cenni)	25
9. Le funzioni di monitoraggio e ricerca	26
Sezione 2 - Profili contabili	28
1. Quadro di riferimento normativo e tecnico	28
2. Le scritture contabili obbligatorie	29
3. Il bilancio di esercizio	30
3.1 I documenti di bilancio	32
3.2 I criteri di valutazione	35
4. Il bilancio consolidato delle imprese sociali	38
5. Il rapporto tra ricavi da attività di utilità sociale e ricavi complessivi	40
Sezione 3 - Bilancio sociale	43
1. Quadro di riferimento	43
2. Le linee guida per la redazione del Bilancio sociale nell'Impresa sociale	45
3. La valutazione della performance	54
3.1 Elementi generali sugli indicatori di valutazione	54
3.2 Definizione di indicatore e di indice e loro costruzione	55
3.3 Classificazioni	56
Sezione 4 - Profili fiscali	57
1. Inquadramento della disciplina fiscale nell'ambito del decreto n. 155/2006	57
2. La mancata previsione di uno specifico regime fiscale dell'Impresa sociale	58
3. L'impresa sociale e gli enti non commerciali	59
4. La reale portata normativa dell'art. 17 del decreto 155/2006	60
5. Individuazione del regime impositivo delle imprese sociali ai fini delle imposte sul reddito	61
6. Il rapporto tra l'attività di Impresa sociale e gli enti commerciali	63
7. Gli studi di settore	65
 Conclusioni: quali vantaggi per l'Impresa sociale <i>di Francesco Maria Perrotta</i>	 66
 Appendice A - Schemi di bilancio	 68
Appendice B - Indicatori di misurazione della performance	73
Schemi operativi di sintesi	79

Presentazione

È con mio grande piacere che presento questo volume concernente l'analisi dei lineamenti tecnico-operativi della disciplina delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) attribuisce particolare importanza alla funzione sociale svolta dalla propria attività e la pubblicazione in oggetto costituisce un'ulteriore prova dell'interesse della categoria verso l'economia sociale.

I commercialisti svolgono, peraltro, una delicata funzione di tutela dell'interesse pubblico poiché, lavorando a contatto con gli enti non profit e supportando tali realtà nelle operazioni di natura contabile-amministrativa, organizzativa, rendicontativa e fiscale, contribuiscono ad assicurare tutti gli stakeholder che le risorse messe a disposizione siano gestite nel miglior modo possibile e destinate alle individuate finalità istituzionali.

A tale proposito, vorrei ricordare che già il d.lgs. 139/2005, recante la "Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34", prevede tra le attività professionali "la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'adeguatezza del patrimonio alla realizzazione dello scopo". Ritengo, inoltre, che in momenti di crisi come quello attuale vi sia la necessità morale da parte delle istituzioni di premiare coloro che sostengano notevoli sacrifici per perseguire ugualmente i propri ideali e le proprie aspirazioni volte alla costruzione di una società davvero solidale.

In questo contesto, le forze intellettuali del Paese devono contribuire a sviluppare gli strumenti tecnici necessari ad applicare adeguatamente disposizioni normative talvolta insufficienti a illustrare in modo esaustivo le pertinenti modalità applicative, così da poter garantire che l'attuazione della norma sia coerente con la sua *ratio* e le sue finalità.

Il presente volume, fornendo un pregevole esempio del ruolo che il CNDCEC e gli iscritti ricoprono nel contesto nazionale, illustra le modalità con cui dare animo alle disposizioni di legge, presenta soluzioni tecnico-operative che ambiscono a divenire prassi consolidata nel settore e aspira a fare chiarezza nel contesto normativo laddove la norma, appunto, risulti carente o possa essere ambiguamente interpretata.

Il documento deve essere considerato da tutti noi come un punto di partenza per lo sviluppo di nuove iniziative riguardanti l'analisi delle complessità istitutive, organizzative e gestionali degli enti non profit e, specificamente, delle imprese sociali. Credo che lo sviluppo della civiltà di un paese sia rinvenibile anche nelle attività che supporta e salvaguarda; la strada intrapresa dalla nostra categoria - anche per mezzo di iniziative come quella presentata - va certamente nella giusta direzione.

Claudio Siciliotti

Presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Introduzione

L'economia sociale ha assunto oramai da tempo un ruolo di assoluto rilievo nel contesto sociale e produttivo nazionale.

L'ultima rilevazione ISTAT in tema di cooperative sociali, presentata nel 2007 e riferita alla situazione esistente al 31 dicembre 2005, ha evidenziato come il tasso di crescita delle cooperative sociali nel periodo 2001- 2005 sia stato pari a circa il 33%.

La crescita quantitativa delle cooperative sociali dimostra come l'esigenza di imprenditoria sociale sia forte nel tessuto economico nazionale e contestualmente come sia sentita la necessità di supportare tale specifica forma di attività economica.

Il mondo operativo, la professione contabile e il mondo accademico richiedevano, peraltro, già da tempo l'emanazione di una norma atta a riconoscere formalmente la presenza di realtà aziendali dedicate a svolgere attività economico-produttiva ai fini sociali.

Il d.lgs. 155/2006 ha sancito, per questo, un punto di partenza fondamentale per lo sviluppo di questo nuovo modo di pensare l'attività produttiva.

Il lungo *iter* di normazione della disciplina delle "organizzazioni che esercitano l'impresa sociale" è stato rappresentato, oltre che dalla pubblicazione del menzionato decreto legislativo, dai pertinenti decreti attuativi ministeriali siglati nel gennaio 2008 (ma pubblicati solo nell'aprile seguente), dall'emanazione delle linee guide dell'Agenzia per le Onlus e, quindi, dalla creazione delle procedure atte a rendere possibile l'implementazione delle disposizioni in parola.

Adesso arriva la parte forse più impegnativa del progetto: rendere il disposto normativo chiaro e creare un prassi operativa consolidata e condivisa dai soggetti interessati che si dimostri in grado di rendere l'interpretazione normativa quanto più semplice e attendibile possibile.

La previsione di norme finalizzate a individuare una "qualifica" e non una figura giuridica richiede una complessa lettura interpretativa che necessita di essere adattata alle singole disposizioni normative di riferimento, a partire dalle società di capitali unipersonali sino ad arrivare alle associazioni non riconosciute.

Contestualmente il disposto normativo risulta multi-disciplinare in quanto include norme afferenti a diverse settori come il regime fiscale, l'aspetto amministrativo-organizzativo, i lineamenti di governance, le procedure concorsuali e le operazioni straordinarie.

Recenti ricerche hanno evidenziato come le imprese sociali iscritte alle Camere di commercio siano circa 600. La limitata diffusione della qualifica è legata, a parere di chi scrive, oltre all'evidente mancanza di agevolazioni di natura fiscale, anche alla non chiara evidenza dei benefici esistenti e alla poco diffusa cono-

scenza della modalità di funzionamento dell'istituto.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha quindi deciso - grazie al supporto della Commissione "Analisi normativa degli enti non lucrativi e dell'impresa sociale" - di pubblicare una serie di "Quaderni" dedicati agli aspetti critici del mondo non profit e in particolare, all'impresa sociale. Questo lavoro ha l'obiettivo di fornire una panoramica generale a tutti i colleghi e gli operatori del settore che abbiano il desiderio di avere una visione interpretativa di alcuni aspetti critici non specificamente analizzati dal legislatore e su cui speriamo di aver contribuito a fare chiarezza.

Siamo consci che una problematica così articolata come quella in oggetto non possa essere esaurita con la pubblicazione di questo documento; i prossimi interventi della Commissione saranno perciò dedicati a predisporre materiale operativo sulle tematiche ritenute più critiche, per agevolare e supportare l'esercizio dell'attività professionale.

Il presente documento si struttura in quattro sezioni: profili giuridici, profili contabili, Bilancio sociale e profili fiscali.

Ad ogni sezione è dedicato un apposito capitolo con chiarimenti, esemplificazioni e alcuni collegamenti con la disciplina vigente.

In aggiunta, oltre ad alcune considerazioni introduttive e conclusive, sono stati inseriti alcuni schemi di sintesi per focalizzare l'attenzione sugli elementi più significativi e rilevanti dal punto di vista operativo.

Il presente lavoro non sarebbe stato possibile senza il contributo appassionato del presidente Francesco Maria Perrotta, di Matteo Pozzoli e dei componenti della Commissione a cui rivolgo un sentito ringraziamento.

Devo poi ringraziare i ricercatori e consulenti dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e del Consiglio Nazionale Barbara Antonica, Lorenzo Magrassi, Mara Oliverio, Maria Elena Puzzo ed Elisa Sartori, che hanno contribuito attivamente, grazie alle loro specifiche competenze, alla stesura del documento.

Vorrei infine esprimere il mio reale e sincero intendimento che il Consiglio Nazionale possa sempre più svolgere un ruolo importante nella definizione di documenti orientati, da un lato, a fornire un supporto alla crescita di realtà che non possono non ricoprire un ruolo fondamentale nella società civile e, dall'altro, a supportare la crescita culturale e professionale degli iscritti all'albo, nella speranza di sviluppare un bagaglio di valori capaci di orientare, soprattutto in una congiuntura economica negativa come quella attuale, la nostra economia verso uno sviluppo più sostenibile.

Domenico Piccolo

Consigliere del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili con delega al settore non profit

Quaderni Impresa sociale

Documento n. 1, Lineamenti tecnico-operativi

Premessa e inquadramento normativo

Il d.lgs. 155/2006, riguardante l'introduzione della qualifica d'impresa sociale, rappresenta una delle più rilevanti innovazioni normative emanate nel corso degli ultimi anni.

L'impresa sociale riconosce formalmente il ruolo produttivo degli enti profit e non profit) volti a perseguire scopi ideali e sociali senza fine di lucro.

In questa prospettiva il legislatore si è adeguato all'evoluzione del settore dell'economia sociale, in cui ormai da tempo convivono, insieme a soggetti orientati esclusivamente ad erogare servizi alla comunità di riferimento (enti non profit puri), anche soggetti che svolgono a fini sociali un'attività produttiva (enti non profit misti).

L'impresa sociale costituisce, come sarà meglio illustrato nel corso del presente lavoro, una qualifica che si "abbina" ed aggiunge alla originaria figura giuridica; in sostanza, la disciplina dell'impresa sociale dovrebbe rappresentare una normativa di "secondo livello", che offre la facoltà ai soggetti che soddisfino specifici requisiti di ottenere un particolare status.

Ciò nonostante, le norme concernenti l'impresa sociale sostituiscono in molti casi le disposizioni di riferimento. Occorre, perciò, analizzare con attenzione le pertinenti previsioni per considerare anche i riflessi derivanti dalla scelta di ottenere la qualifica in oggetto.

L'origine romanistica dell'ordinamento giuridico italiano prevede che il legislatore disciplini l'applicazione dei principali aspetti delle disposizioni normative e, laddove necessario, si rinvii a disposizioni di fonte normativa secondaria.

Per quanto concerne lo sviluppo della normativa inerente all'impresa sociale, l'originario d.lgs. 155/2006 ha delegato a ulteriori successivi decreti attuativi la regolamentazione di specifici aspetti l'applicazione di particolari tematiche e, a sua loro volta, i decreti attuativi hanno sostanzialmente delegato la definizione di specifiche tecniche all'Agenzia per le Onlus.

I professionisti contabili svolgono, in questo complesso scenario, un ruolo fondamentale per la corretta applicazione delle norme in oggetto, in quanto la nuova disciplina dell'impresa sociale interessa problematiche assai vaste (aspetti giuridici, funzionamento dell'organizzazione, rendicontazione economico-finanziaria e sociale, lineamenti tributari, operazioni straordinarie, ecc) e, spesso, non è possibile

trovare nella norma, seppur articolata e ben organizzata, una risposta a tutte le domande dall'applicazione pratica delle disposizioni di legge.

In aggiunta, come si avrà modo di evidenziare in seguito in dettaglio, il legislatore ha voluto creare una qualifica finalizzata a riconoscere l'attività e il ruolo sociale svolto da enti in possesso di determinate caratteristiche, indipendentemente dalla figura giuridica da questi ricoperta. A tal fine, la norma, accomunando società di capitali e di persone ed enti non profit (da ora in avanti "Enp"), ha dovuto prevedere disposizioni di carattere generale, che, poi, vanno riferite alle specifiche realtà, assai diverse sotto il profilo normativo e gestionale.

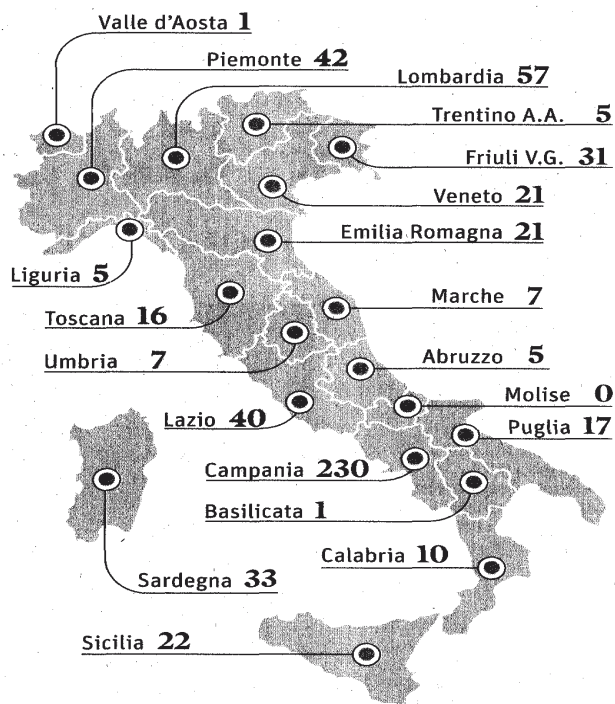
In questo contesto, il Documento n. 1, "Lineamenti tecnico-operativi", rappresenta il primo volume specificamente dedicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) all'analisi delle problematiche tecniche concernenti l'impresa sociale.

La finalità principale del presente lavoro consiste nel diffondere lo strumento della qualifica giuridica di impresa sociale per mezzo dell'illustrazione delle modalità di ottenimento e "mantenimento" della qualifica, nonché tramite l'analisi delle potenzialità e dei limiti correlati alla qualifica medesima.

Al momento della stesura del volume, la qualifica d'impresa sociale sembra non aver ancora trovato ampia diffusione nella realtà economica e professionale nazionale.

Le ultime rilevazioni presentate contano meno di 600 enti di diversa forma giuridica iscritti negli appositi registri delle Camere di commercio.

La mappatura delle imprese sociali in Italia (marzo 2009)



Fonte UnionCamere-Infocamere, pubblicato su "Il Sole 24 Ore" del 15 marzo 2009

In parte la scarsa diffusione del modello è dovuta alla lenta attivazione delle imprese sociali e alla relativa novità della qualifica; il mancato sviluppo sembra peraltro soprattutto da ricondursi alla diffidenza e alla non completa comprensione delle caratteristiche dell'impresa sociale. Perché ottenere la qualifica di impresa sociale? Quali vantaggi e quali oneri comporta?

Tramite il CNDCEC questo lavoro intende fare chiarezza sui principali istituti richiamati dalla normativa ed a fornire un'autorevole opinione su alcuni punti critici che, creando incertezza sull'applicazione delle norme, limitano lo sviluppo della qualifica. Il Quaderno si compone di alcune sezioni consultabili autonomamente perché dedicate a specifici ambiti toccati dal legislatore dell'impresa sociale ma legate tra loro da un filo logico di continuità.

La prima sezione si occupa di analizzare gli aspetti giuridici della qualifica di impresa sociale, prestando maggiore attenzione agli elementi ritenuti più innovativi, quali il soddisfacimento delle condizioni previste per ottenere la qualifica, la limitazione di responsabilità patrimoniale e il coinvolgimento del personale.

La seconda sezione concerne l'illustrazione delle indicazioni relative alla rendicontazione economico-finanziaria. In questa prospettiva sono esaminate le principali linee guide in materia di esposizione dei dati di sintesi e di contabilizzazione delle operazioni che assumono un rilievo per la rappresentazione dello "stato di salute" dell'azienda, facendo riferimento primariamente alle linee guida emanate dall'Agenzia per le Onlus. Nel corso del volume sono richiamate, laddove ritenuto opportuno, anche le disposizioni precedentemente già emanate dalla Commissione "Aziende non profit" del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDCC) che hanno ispirato in parte delle indicazioni delle citate linee guida dell'Agenzia per le Onlus e che, anche per questo, in mancanza di norme specifiche e se in linea con le linee guida, possono essere considerate quali riferimenti di buona prassi ragionieristica.

La terza sezione si sofferma sulla rendicontazione sociale; a questo proposito, considerata l'innovatività della richiesta informativa che, di fatto, introduce per la prima volta l'obbligatorietà del Bilancio sociale nel diritto positivo italiano, sono richiamate, oltre alle previsioni del decreto attuativo, anche alcune considerazioni di base per la redazione del documento.

La quarta e ultima sezione si sofferma sulle tematiche fiscali inerenti all'Istituto esaminandone gli aspetti ritenuti fondamentali per lo sviluppo della disciplina, come il mantenimento della posizione tributaria precedentemente detenuta e le eventuali agevolazioni a cui è possibile accedere.

sezione 1

Profili giuridici

SOMMARIO:

- 1. La disciplina dell'impresa sociale e i nuovi confini tra il I e il V libro del c.c.
- 2. La nozione legislativa e gli elementi definatori ● 2.1. Il principio dell'utilità sociale
- 2.2. L'assenza dello scopo di lucro ● 2.3. La struttura proprietaria e la disciplina dei gruppi ● 3. La costituzione, la denominazione e la pubblicità degli atti ● 4. Il regime della responsabilità patrimoniale ● 5. Le cariche sociali e la disciplina del rapporto sociale ● 6. Gli organi di controllo ● 7. Le forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività ● 8. Le procedure concorsuali (cenni) ● 10. Le funzioni di monitoraggio e ricerca

1. La disciplina dell'impresa sociale e i nuovi confini tra il I e il V libro del c.c.

Il legislatore ha riservato all'impresa sociale un'autonomia di disciplina. Tale decisione si è resa necessaria a seguito di forti spinte da parte delle organizzazioni senza scopo di lucro, la dottrina e il mondo professionale, i quali da tempo discutono sull'opportunità che sia concessa anche agli Enp la possibilità di esercitare un'attività produttiva oltre alla tradizionale attività erogativa.

Con la legge-delega del giugno 2005 (legge 118/2005) sono stati delineati quattro assi portanti dell'impresa sociale demandando al successivo intervento legislativo secondario la specifica in ordine al carattere sociale dell'impresa, alle regole specifiche di *corporate governance*, all'attuazione di un servizio permanente di monitoraggio e di ricerca per la verifica della qualità delle prestazioni e alla definizione della disciplina dei gruppi di interesse.

Con l'emanazione del d.lgs. 155/2006, che fa seguito alla legge-delega del 2005, l'impresa sociale ha trovato una sua disciplina organica la quale, da un punto di vista tecnico-giuridico, ha rivisto gli equilibri tra il libro I e il libro V del c.c.

Con l'impresa sociale si è determinata, infatti, una vera e propria sintesi tra l'impresa (ritenuta appannaggio esclusivo del libro V) e l'Enp.

Il disposto normativo è stato poi integrato dal Governo tramite l'emanazione di quattro decreti attuativi, fondamentali per l'applicazione della legge inerente alle

organizzazioni che esercitano l’impresa sociale. Questi, firmati il 24 gennaio 2008 e pubblicati nella G.U. n. 86 dell’11 aprile 2008 riguardano, rispettivamente:

- la qualificazione dei ricavi per rientrare nell’ambito dell’impresa sociale;
- le linee-guida per le modalità relative a operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione dell’impresa; le linee-guida per la redazione del Bilancio sociale;
- l’elenco degli atti e documenti da depositare al Registro delle imprese.

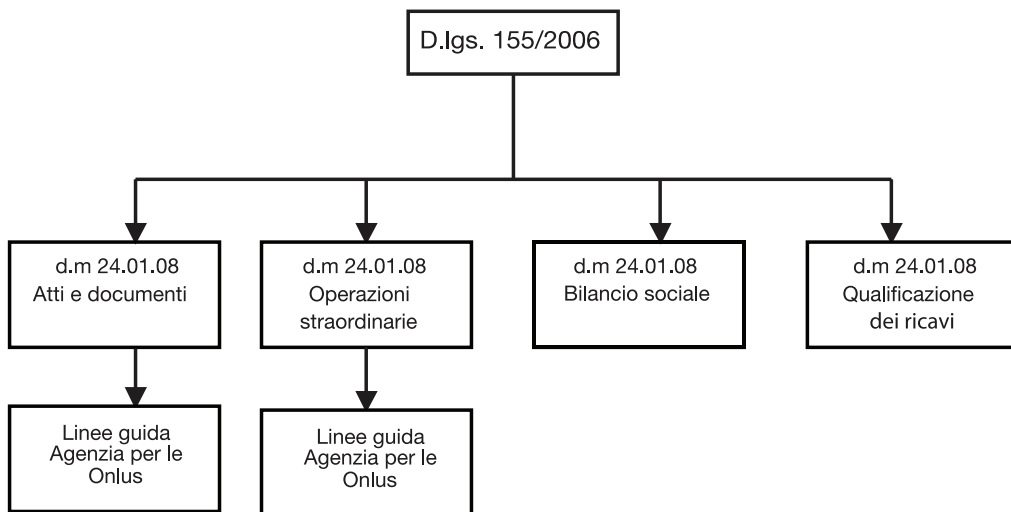
I decreti attuativi, poi, richiamando l’intervento dell’Agenzia per le Onlus hanno determinato l’emanazione di specifiche linee guida in materia di rendicontazione economico-finanziaria e rendicontazione sociale.

Le linee guida dell’Agenzia per le Onlus non rappresentano formalmente atti normativi, anche se la loro applicazione implica la conformità alle richieste informative di natura legislativa.

La seguente tabella individua le integrazioni tra le disposizioni concernenti la disciplina delle imprese sociali.

Tabella 1

Riferimenti normativi e tecnici per la disciplina dell’impresa sociale



2. La nozione legislativa e gli elementi definitori

La nozione e la definizione della impresa sociale sono statuite negli artt. 1, 2, 3 del d.lgs. 155/2006. Ai sensi del comma 1 dell'art. 1 “possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del c.c. che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale”. Tali enti, ai fini della qualifica, dovranno possedere i requisiti di cui agli artt. 2, 3 e 4 del provvedimento. Disarticolando i vari componenti costituenti la disposizione in oggetto, si possono evincere due elementi definitori:

- la previsione secondo la quale la categoria “impresa sociale” è una “qualifica”;
- l'attività d'impresa si estrinseca nell'esercizio in via stabile e principale di un'attività economica aventi i requisiti suddetti.

La successiva tabella schematizza il percorso logico e le condizioni normative previste per ottenere la qualifica di “impresa sociale”.

Al comma 2, dell'art. 1 del d.lgs. è previsto che le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 marzo 2001 n. 165¹ e le “organizzazioni i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci, associati o partecipi” non possono acquisire la qualifica di impresa sociale.

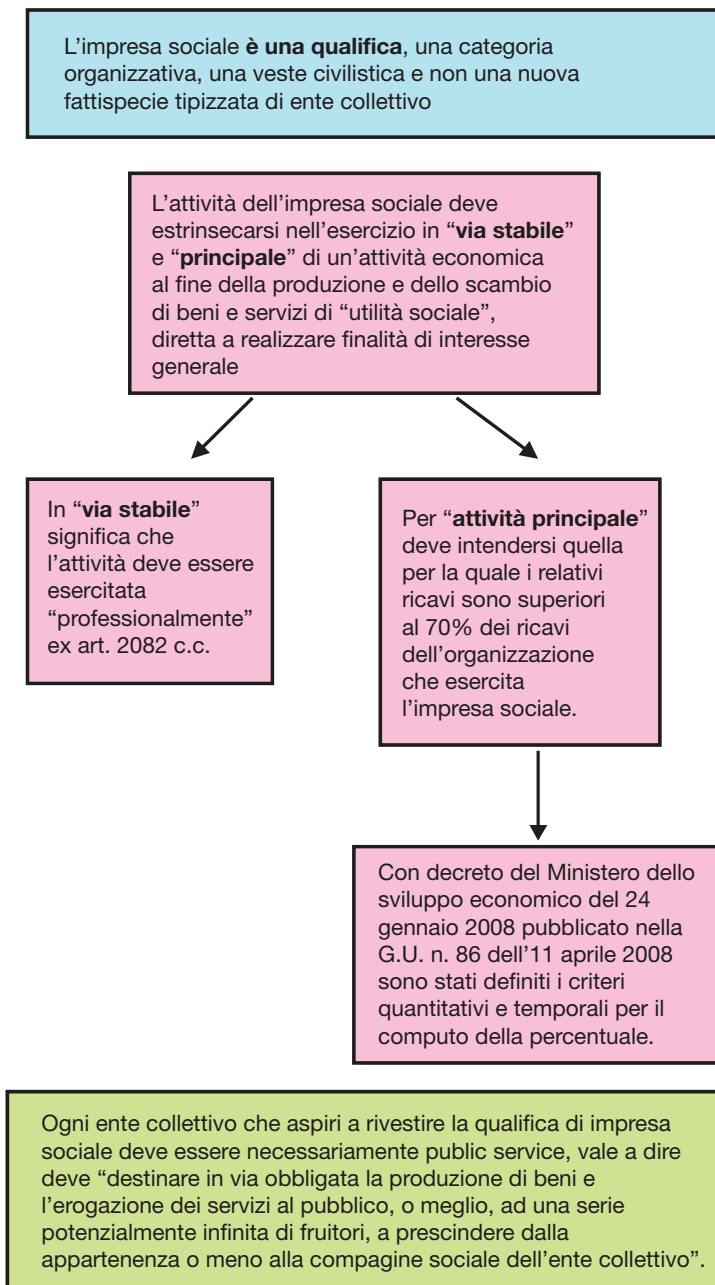
Il legislatore non vuole, quindi, che ci sia alcun dubbio circa il fatto che possono acquisire la qualifica di impresa sociale solo ed esclusivamente gli enti collettivi in possesso delle seguenti caratteristiche:

- abbiano natura privata,
- non abbiano scopo di lucro,
- esercitino attività imprenditoriale *public service* (cioè a favore di tutti i potenziali fruitori).

1 Come noto il d.lgs. 165/2001 disciplinante il rapporto di lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni, all'art. 1 elenca i soggetti che devono essere considerati appartenenti alla amministrazione pubblica.

Tabella 2

Le caratteristiche necessarie per l'ottenimento della qualifica di impresa sociale



La normativa in commento riserva agli enti ecclesiastici una particolare attenzione (comma 3, art. 1). Essi assieme agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sono previsti come possibile forma organizzativa titolare di un'impresa sociale a condizione che per l'esercizio di tali attività adottino un regolamento nella forma della scrittura privata autenticata che recepisca le norme del decreto. La seguente tabella riepiloga i soggetti che possono e che non possono assumere la qualifica di impresa sociale.

Tabella 3

I soggetti che possono e non possono ottenere la qualifica di impresa sociale

Non possono assumere la qualifica:

- gli imprenditori individuali;
- le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 marzo 2001 n. 165 e le "organizzazioni i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci, associati o partecipi".

Possono assumere la qualifica:

- | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Società; • Società cooperative e cooperative sociali; • Associazioni; • Fondazioni; • Organizzazioni di volontariato; | <ul style="list-style-type: none"> • Associazioni di promozione sociale; • Comitati; • Enti ecclesiastici, enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi, intese a condizione che per le attività di utilità sociale venga adottato un regolamento che recepisca le norme del d.lgs. |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

2.1 Il principio dell'utilità sociale

L'articolo 2 del d.lgs. 155/2006 delinea gli elementi definatori e qualificanti dell'impresa sociale. La norma, rubricata "utilità sociale", riconnettendosi all'art. 1, disciplina un segmento cruciale della nuova figura: il profilo dell'attività. Con riferimento allo scopo ideale o a finalità sociale, il legislatore preferisce scomporre tale elemento teleologico in una serie di requisiti che, combinandosi tra loro, determinano la struttura causale dell'impresa sociale.

Il requisito dell'utilità sociale si estrinseca in una lista predeterminata di settori di attività di impresa o nella individuazione di particolari categorie di soggetti destinatari svantaggiati. Più precisamente, ai sensi del comma 1 dell'art. 2, si considerano beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati nei settori indicati nella tabella che segue².

² L'elenco dei settori sembra essere indiscutibilmente chiuso come precisato dal legislatore delegato durante i lavori nelle Commissioni di Camera e Senato (si vedano i verbali della seconda seduta 31 gennaio 2006 della Commissione Giustizia della Camera) al fine di evitare opportunistiche integrazioni.

Tabella 4**Settori di utilità sociale**

- a) Assistenza sociale, ai sensi della legge 8 novembre 2000, n. 328, recante legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali;
- b) Assistenza sanitaria, per l'erogazione delle prestazioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 29 novembre 2001, recante "Definizione dei livelli essenziali di assistenza", e successive modificazioni, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 33 dell'8 febbraio 2002;
- c) Assistenza socio-sanitaria, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 14 febbraio 2001, recante "Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001;
- d) Educazione, istruzione e formazione, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, recante delega al Governo per la definizione delle norme generali sull'istruzione e dei livelli essenziali delle prestazioni in materia di istruzione e formazione professionale;
- e) Tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, ai sensi della legge 15 dicembre 2004, n. 308, recante delega al Governo per il riordino, il coordinamento e l'integrazione della legislazione in materia ambientale e misure di diretta applicazione, con esclusione delle attività, esercitate abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;
- f) Valorizzazione del patrimonio culturale, ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;
- g) Turismo sociale, di cui all'articolo 7, comma 10, della legge 29 marzo 2001, n. 135, recante riforma della legislazione nazionale del turismo;
- h) Formazione universitaria e post-universitaria;
- i) Ricerca ed erogazione di servizi culturali;
- l) Formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo;
- m) Servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore al settanta per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale.

Ai commi 2 e 4 dell'art. 2 si disciplina, invece, il secondo parametro costitutivo l'elemento eziologico della utilità sociale, vale a dire il coinvolgimento di lavoratori svantaggiati e disabili. Più precisamente, le norme richiamate prevedono che, a prescindere dall'esercizio dell'attività di impresa nei settori considerati di utilità sociale, possono, in ogni caso, acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che esercitano attività d'impresa al fine dell'inserimento lavorativo dei soggetti riepilogati nella tabella che segue.

Tabella 5

Lavoratori svantaggiati disabili

Lavoratori svantaggiati

- Qualsiasi giovane che abbia meno di 25 anni o che abbia completato la formazione a tempo pieno da non più di due anni e che non abbia ancora ottenuto il primo impiego retribuito regolarmente (*Art. 2, primo paragrafo 1, lettera f), punto i), del regolamento (CE) n. 2204/2002*);
- Qualsiasi persona riconosciuta come affetta, al momento o in passato, da una dipendenza ai sensi della legislazione nazionale (*Art. 2, primo paragrafo 1, lettera f), punto ix), del regolamento (CE) n. 2204/2002*);
- Qualsiasi persona che non abbia ottenuto il primo impiego retribuito regolarmente da quando è stata sottoposta a una pena detentiva o a un'altra sanzione penale (*Art. 2, primo paragrafo 1, lettera f), punto x), del regolamento (CE) n. 2204/2002*).

Lavoratori disabili

- Qualsiasi persona riconosciuta come disabile ai sensi della legislazione nazionale (*Art. 2, primo paragrafo 1, lettera g), punto i) del regolamento (CE) n. 2204/2002*);
- Qualsiasi persona riconosciuta affetta da un grave handicap fisico, mentale o psichico (*Art. 2, primo paragrafo 1, lettera g), punto ii) del regolamento (CE) n. 2204/2002*).

Tali lavoratori devono rappresentare almeno il 30% dei lavoratori impiegati a qualunque titolo nell'impresa e la relativa situazione dovrà essere attestata ai sensi della normativa vigente. Dalla lettera della norma si evince, dunque, che l'impresa sociale può eventualmente anche dedicarsi ad una qualsiasi attività

imprenditoriale, anche la più idealmente lontana dai settori tradizionali del non profit, purché raggiunga determinate soglie numeriche di inserimento di soggetti svantaggiati o disabili.

2.2 L'assenza dello scopo di lucro

Il “divieto di distribuzione degli utili” rappresenta sicuramente uno dei requisiti più critici. La criticità è dettata dal fatto che rappresentando tale elemento una discriminante tra le associazioni e le società, la sua previsione pone notevoli problemi di compatibilità con la scelta del modello societario, consentito ai fini della qualifica dell'impresa sociale.

All'art. 3, commi 1 e 2, è previsto che l'impresa sociale debba destinare utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio. A tal fine, è impedita la distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione (comunque denominati) nonché fondi e riserve a favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori. Ai sensi della norma sono considerate ipotesi di distribuzione indiretta le fattispecie riepilogate nella tabella che segue.

Tabella 6

Distribuzione indiretta di utili

- La corresponsione agli amministratori di compensi superiori a quelli previsti nelle imprese che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ed, in ogni caso, con un incremento massimo del venti per cento;
- La corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori a quelli previsti dai contratti o accordi collettivi per le medesime qualifiche, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche professionalità;
- La remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, superiori di cinque punti percentuali al tasso ufficiale di riferimento.

L'introduzione di un elenco limitato di fattispecie di distribuzione indiretta di utili lascia aperta la possibilità alle imprese sociali di considerare legittimamente

ulteriori casistiche. In più, le generiche “comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche professionalità o competenze” sembrano lasciare una finestra aperta verso la sovra-retribuzione in forma surrettizia. È opportuno evidenziare che le disposizioni concernenti la distribuzione indiretta di utili nelle imprese sociali non coincidono con quanto previsto in materia dalla disciplina per le Onlus, la quale risulta più analitica e per alcuni versi più stringente³. Le imprese sociali che, quindi, si configurano fiscalmente come Onlus sono tenute a rispettare tutte le pertinenti disposizioni ai fini del mantenimento sia della qualifica di impresa sociale sia dello status di Onlus.

2.3 La struttura proprietaria e la disciplina dei gruppi

Il d.lgs. 155/2006 prevede anche una specifica disciplina concernente la struttura proprietaria e del gruppo.

All'art. 4, comma 1, è previsto che all'attività di direzione e controllo di un'impresa sociale debbano applicarsi, in quanto compatibili, le norme di cui “al capo IX del titolo V del libro V” e “l'art. 2545-septies del c.c.”, vale a dire, rispettivamente, i riferimenti in tema di direzione e coordinamento di società (c.c., artt. 2497- 2497 *septies*) e di gruppo cooperativo paritetico (c.c., art. 2545 *septies*). Il legislatore ha dettato una disciplina che non lascia dubbi circa il fatto che il controllo postuli anche (come accade per le società) l'esercizio di un'attività di direzione e controllo sulle organizzazioni sottoposte. È, in sostanza, esclusa la possibilità che vi sia un controllo non finalizzato all'attività svolta dal gruppo per il perseguimento della missione istituzionale.

Ai fini dell'applicazione di quanto previsto dal capo IX a cui l'art. 4 del decreto rinvia, si presume, salvo prova contraria, che la suddetta attività di direzione e coordinamento sia esercitata dalle società e da enti tenuti al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controllano ai sensi del comma 1 dell'art. 2359 c.c.

E su tale ultimo punto la norma dispone che si considera esercitare tale attività il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nomina della maggioranza degli organi di amministrazione.

³ Il d.lgs. 460/1997 (art. 10, comma 6) recante il “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale” dispone che “Si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione:

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità. Sono fatti salvi, nel caso delle attività svolte nei settori di cui ai numeri 7) e 8) della lettera a) del comma 1, i vantaggi accordati a soci, associati o partecipanti ed ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ed ai loro familiari, aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;
- b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
- c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, e dal decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, convertito dalla legge 3 agosto 1995, n. 336, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
- d) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;
- e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche”.

Tabella 7**Norme applicabili all'attività di direzione e controllo**

- Responsabilità (art. 2497 c.c.)
- Pubblicità (art. 2497 *bis* c.c.)
- Motivazione delle decisioni (art. 2497 *ter* c.c.)
- Diritto di recesso (art. 2497 *quater* c.c.)
- Finanziamento nell'attività di direzione e coordinamento (art. 2497 *quinquies* c.c.)
- Presunzioni (art. 2497 *sexies* c.c.)
- Gruppo cooperativo paritetico (art. 2545 *septies*)

Il comma 3 dell'art. 4 del decreto dispone, poi, che le imprese private con finalità lucrative e le Amministrazioni Pubbliche non possono esercitare attività di direzione e detenere il controllo di un'impresa sociale.

Al comma 4 dell'art. 4 si prevede che nel caso di decisione assunta con il voto o l'influenza determinante delle imprese con finalità lucrative o delle amministrazioni pubbliche il relativo atto risulta annullabile e può essere impugnato entro 180 giorni.

3. La costituzione, la denominazione e la pubblicità degli atti

La forma, il contenuto e la pubblicità dell'atto costitutivo dell'impresa sociale, nonché le relative modificazioni sono disciplinate dall'art 5 del decreto.

Relativamente alla costituzione il legislatore prescrive la forma dell'atto pubblico. Questo, ovviamente, riveste particolare rilievo rispetto agli enti per cui essa risulta facoltativa (quali, in particolare, le associazioni non riconosciute) e trova, come vedremo, la sua giustificazione nell'attitudine alla limitazione della responsabilità personale degli amministratori.

Con riguardo al contenuto il legislatore prevede che l'atto costitutivo (oltre a quanto specificamente previsto per ciascun tipo di organizzazione) dovrà esplicitare il carattere sociale dell'impresa ed in particolare dovrà indicare:

- l'oggetto sociale;
- l'assenza dello scopo di lucro.

Nella denominazione dell'impresa sociale è obbligatorio l'uso della locuzione: "impresa sociale", salvo che si tratti degli enti ecclesiastici e di quelli delle confessioni religiose.

L'uso della locuzione "impresa sociale" o di altre parole o locuzioni tendenti a trarre in inganno risulta vietato a soggetti diversi da quelli che esercitano un'impresa sociale.

Il Consiglio Nazionale del Notariato ha specificato i principali requisiti di natura sostanziale che dovrebbero essere indicati nell'atto costitutivo.

Tabella 8

Requisiti di natura sostanziali dell'atto costitutivo dell'impresa sociale

- 1) indicazione della locuzione impresa sociale all'interno della denominazione con l'eccezione agli enti ecclesiastici e religiosi non obbligati a tale definizione (art. 7 d.lgs.155/2006;
- 2) l'indicazione dell'oggetto sociale secondo le tipologie previste dall'art. 2 del d.lgs. 155/2006 e, quindi, il settore all'interno del quale è svolta l'attività economica di produzione o di scambio di beni o servizi di utilità sociale ovvero la finalità di inserire nell'attività economica svolta lavoratori svantaggiati o disabili secondo le tipologie ed indicazioni di cui all'art. 2 del d.lgs.155/2006
- 3) l'espressa indicazione dell'assenza di scopo di lucro secondo quanto previsto dall'art. 3 del d.lgs.;
- 4) la previsione di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali (cfr. III comma art. 8 d.lgs.155/2006);
- 5) le modalità di ammissione e di esclusione dei soci **compatibilmente con la natura giuridica dell'ente** e l'espressa previsione che in caso di diniego di ammissione o di esclusione possa essere investita l'assemblea dei soci da parte dell'istante (cfr. II comma, art.9 d.lgs.155/2006);
- 6) la disciplina del rapporto sociale secondo il principio della non discriminazione, **compatibilmente con la forma giuridica dell'ente;**
- 7) la previsione, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs.155/2006, **qualora non sia stabilito diversamente dalla legge**, nel caso di superamento di due dei limiti indicati nel comma I dell'articolo 2435 *bis* c.c., ridotti della metà, della nomina di uno o più sindaci con funzioni di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo, organizzativo e contabile (salvo la previsione di cui al quarto comma dell'articolo 11 del decreto, della nomina dei revisori)

- 8) La previsione di forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività, almeno nelle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni e dei servizi prodotti o scambiati (cfr. art.12 del d.lgs.155/2006); - **quest'ultima indicazione è eventuale in quanto i suddetti diritti sono specificabili anche in appositi regolamenti aziendali o in accordi *ad hoc* tra organi di amministrazione e rappresentanze dei lavoratori**; appare opportuno in fase di redazione dello statuto o in fase di redazione delle modifiche di rinviare la previsione in maniera esplicita.
- 9) l'indicazione dei modi di devoluzione del patrimonio in caso di cessazione dell'impresa, secondo le indicazioni contenute nell'art.13, III comma del d.lgs.155/2006.

Fonte: Consiglio Nazionale del Notariato, *Studio n. 429-2006/C, L'impresa sociale - Prime riflessioni sul d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155, cap. 12.*

Peraltro, lo stesso Consiglio Nazionale del Notariato ha chiarito che eventuali difetti di forma dovrebbero incidere non sui relativi atti e patti contenuti nell'atto costitutivo medesimo, bensì sulla sola mancata possibilità di conseguire la qualifica di impresa sociale.

Per completezza si ritiene opportuno indicare di seguito le clausole obbligatorie che lo statuto di una impresa sociale deve contenere:

- l'oggetto sociale con riferimento alle disposizioni riguardanti l'utilità sociale;
- l'assenza dello scopo di lucro;
- la denominazione con l'uso della locuzione "Impresa sociale". L'uso di questa locuzione ovvero di altre parole o locuzioni idonee a trarre in inganno, è vietato a soggetti diversi dalle stesse imprese sociali;
- la previsione di specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali;
- la previsione del principio di non discriminazione nella disciplina del rapporto sociale;
- la previsione, per l'aspirante socio di potersi rivolgere all'Assemblea dei soci per contestare l'eventuale diniego all'iscrizione o l'eventuale esclusione;
- l'obbligo di redigere e depositare, presso il Registro delle imprese, il Bilancio sociale;
- l'obbligo di redigere e depositare, presso il Registro delle imprese, un apposito documento (assieme al Bilancio sociale) che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa sociale;
- la previsione, ove non sia diversamente stabilito dalla legge, dell'obbligo di

nomina di uno o più sindaci nel caso in cui siano superati due dei limiti indicati nel comma 1 dell'art. 2435 *bis* del c.c. ridotti della metà; nei casi stabiliti dal c.c., dell'obbligo di nomina dei sindaci revisori;

- la previsione di forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari dell'attività;
- l'indicazione della devoluzione del patrimonio, in caso di cessazione dell'attività, a Onlus, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici.

Nell'ipotesi in cui gli Enp e le società decidano di acquisire la qualifica di impresa sociale mantenendo il proprio status giuridico si ritiene necessario effettuare un adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto con le maggioranze previste dalle norme di legge e dallo statuto medesimo. Viceversa, qualora gli Enp e le società optino per variare il proprio status ed acquisire la qualifica di impresa sociale (ad es. associazioni che si modifichino in Srl) diventerebbe obbligatoria attivare una procedura di trasformazione.

In ordine alla pubblicità è previsto che gli atti costitutivi, le loro modificazioni e gli altri fatti relativi all'impresa sociale devono essere depositati entro 30 giorni a cura del notaio o degli amministratori presso l'Ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, per l'iscrizione in apposita sezione⁴.

Con decreto del Ministero dello Sviluppo economico e del Ministero della Solidarietà sociale (ora Ministero del Lavoro, della salute e delle Politiche sociali) sono state definite le procedure per il deposito degli atti e per l'accesso agli stessi da parte del Ministero della Solidarietà sociale e dell'Agenzia per le Onlus. I documenti che le imprese sociali sono tenute a depositare, presso l'Ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è fissata la sede legale, per via telematica o su supporto informatico, ai fini dell'iscrizione in apposita sezione, sono riepilogati nella tabella che segue.

4 Sul punto è previsto espressamente che gli enti ecclesiastici e gli enti delle confessioni religiose sono tenuti a depositare solo il regolamento con il quale adottano le norme del decreto e le sue modificazioni.

Tabella 9**Atti da depositare presso il registro delle imprese**

- a) Atto costitutivo e statuto (e modificazioni degli stessi);
- b) Documento che rappresenti la situazione economica e patrimoniale dell'impresa⁵; Bilancio sociale;
- c) Per i gruppi di imprese sociali, i documenti di cui alle precedenti lettere b) e c) in forma consolidata oltre all'accordo di partecipazione e ogni sua modificazione⁶;
- d) Ogni altro atto e documento previsto dalla vigente normativa.

4. Il regime della responsabilità patrimoniale

Il legislatore delegato si occupa del regime di responsabilità patrimoniale delle imprese sociali all'art. 6 del decreto.

La norma stabilisce, anzitutto, che ogni ente collettivo segue il regime previsto della propria forma giuridica. Al primo comma della disposizione in esame si fa salvo, infatti, quanto già previsto in tema di responsabilità limitata per le diverse forme giuridiche previste dal libro V del c.c. Nel prosieguo è, però, previsto - a favore di quegli enti collettivi che per loro disciplina codicistica non godono della responsabilità limitata (associazioni non riconosciute) - un sistema che ne consenta loro l'accesso. È, infatti, disciplinato che nelle organizzazioni che esercitano un'impresa sociale il cui patrimonio è superiore a 20.000 euro, dal momento dell'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese, delle obbligazioni assunte risponde soltanto l'organizzazione con il suo patrimonio⁷. Le previsioni riguardanti la limitazione di responsabilità interessano gli enti del Libro I e non le società di persone, le quali continuano a seguire le pertinenti disposizioni del c.c. Il legislatore, introducendo la disciplina della responsabilità patrimoniale, premette, infatti, che resta salvo "quanto già disposto in tema di responsabilità limitata per le diverse forme giuridiche previste dal libro V del c.c.", prevedendo in tale modo che resti immutato il regime delle società sia di capitale che di persone individuato dal c.c.

5 Il documento dovrà essere redatto secondo gli schemi di bilancio di esercizio predisposti dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

6 I documenti dovranno essere redatti secondo gli schemi di bilancio di esercizio predisposti dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

7 Si intende che il limite della soglia minima di patrimonio non ha relazione con altre analoghe disposizioni contenute nel diritto positivo. Le Srl necessitano di un patrimonio sociale minimo di 10.000 per poter essere registrate presso il registro delle imprese e ottenere, in conformità a quanto previsto dalle norme in materia, la completa autonomia patrimoniale.

Nell'ipotesi che, in conseguenza di perdite, il patrimonio risulti diminuito di oltre un terzo della cifra minima richiesta per accedere al beneficio della responsabilità limitata accordato dalla disciplina dell'impresa sociale (superiore a 20.000 euro) delle obbligazioni assunte rispondono personalmente e solidalmente anche coloro che hanno agito in nome e per conto dell'impresa. In buona sostanza, dunque, anche se l'impresa sociale continua ad essere iscritta come organizzazione a responsabilità limitata, qualora dovesse verificarsi la citata perdita di patrimonio essa è già *ipso iure* tornata al regime della responsabilità patrimoniale personale illimitata a carico degli amministratori.

Si deve ritenere che tale regime di responsabilità illimitata sia da riferirsi, in analogia a quanto previsto dal legislatore in merito alla responsabilità dei soci unici di Spa (art. 2325, c.c.) ed Srl (art. 2462, c.c.), al periodo in cui e per cui l'impresa sociale resta sotto il predetto limite, come illustrato nell'esempio che segue.

L'associazione non riconosciuta Alfa ha acquisito la qualifica di impresa sociale nell'aprile 2009 con un patrimonio di € 20.000. In data 15 aprile 2009 l'assemblea di Alfa approva il bilancio dell'esercizio 2008 con una perdita di € 10.000. Tale perdita rende il patrimonio pari a € 10.000, ossia inferiore di oltre 1/3 rispetto al limite minimo previsto; i responsabili legali di Alfa divengono, per questo, responsabili in solido e illimitatamente per le obbligazioni contratte dalla data di approvazione del bilancio. In data 1 giugno Alfa riceve una liberalità in denaro pari a 20.000; i soci decidono di convocare una riunione per il giorno 30 giugno 2009 in cui deliberano di aumentare di tale importo il patrimonio. I responsabili di Alfa resteranno soggetti alla responsabilità solidale e illimitata per le sole operazioni contratte nel periodo tra il 15 aprile e il 30 giugno.

La norma non chiarisce, tuttavia, il momento in cui debba essere effettuata una verifica dell'effettiva consistenza del patrimonio e dalla documentazione che rileva ai fini della delle correlate responsabilità di colui che agisce in nome e per conto dell'impresa sociale. Si deve poter ritenere che l'impresa sociale - *rectius*, i suoi amministratori, ed eventualmente, nei limiti dei poteri ad essi attribuiti, i soggetti incaricati del controllo - possa essere in grado di verificare che il patrimonio è inferiore a quello minimo previsto. In questa previsione, ciascuna situazione deve essere singolarmente considerata. Se, per esempio, un'associazione che esercita l'impresa sociale avente € 20.000 di patrimonio effettua un'erogazione particolarmente onerosa in mancanza di sufficiente liquidità disponibile, è plausibile ritenere che l'associazione abbia, a partire da tale data, un patrimonio inferiore a quello minimo previsto. In altri casi meno rilevanti e in presenza di una pluralità di operazioni, è opportuno effettuare verifiche periodiche (men-

sili, trimestrali) e, in circostanze dubbie, approfondire l'analisi; il rendiconto annuale rappresenta il principale documento di sintesi su cui basare i propri giudizi in merito alla consistenza del patrimonio.

È stato, comunque, fatto notare che il carattere sanzionatorio della norma rende ragionevole considerare che all'oggettiva riduzione del patrimonio sotto i limiti legali debba aggiungersi il comportamento negligente dell'amministratore affinché la norma divenga operativa⁸.

Le disposizioni sopra indicate sono riferite evidentemente - come accennato - alle sole organizzazioni che "normalmente" non godono della responsabilità limitata; per le società di capitali non vi sono, quindi, cambiamenti rispetto alla pertinente disciplina giuridica, la quale già dispone che le società di capitali rispondano delle obbligazioni contratte esclusivamente per mezzo del proprio patrimonio.

In questo contesto, si evidenzia che le norme in oggetto del decreto istitutivo l'impresa sociale (pensate essenzialmente per gli enti del Libro I) si "aggiungono" e non si sostituiscono a quelle già contenute nel codice che prevedono l'eventuale perdita di responsabilità patrimoniale da parte delle società unipersonali o l'applicazione delle disposizioni aventi sempre come riferimento la perdita del capitale sociale.

A tale proposito, si evidenzia che le circostanze che portano una Spa o una Srl unipersonale a perdere il regime di responsabilità limitata fanno riferimento a situazioni diverse rispetto a quelle prospettate dal d.lgs. 155/2006 per le imprese sociali. Più precisamente, il legislatore afferma che la società insolvente risponde illimitatamente per le obbligazioni contratte nel periodo in cui le quote partecipative siano appartenute ad una sola persona quando i conferimenti non sono stati effettuati secondo quanto previsto dalle pertinenti disposizioni (art. 2342 per le Spa e 2464 per le Srl) o fin quando non sia stata attuata l'apposita pubblicità (art. 2362 per le Spa e art. 2470 per le Srl).

Una società di capitale unipersonale che acquisisce la qualifica di impresa sociale potrebbe perdere la responsabilità limitata solo se contravviene alle disposizioni codicistiche precedentemente menzionate in materia di responsabilità limitata, in quanto tali norme rappresentano il riferimento per la regolamentazione del proprio profilo giuridico.

Ancora, si deve evidenziare che nelle società di capitali che hanno acquisito la qualifica di impresa sociale, le disposizioni concernenti la "riduzione del capitale per perdite" (art. 2446 e art. 2482 *bis*) e la "riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale" (art. 2447 e art. 2482 *ter*) non coincidono, bensì si sovrappongono alle previsioni della perdita di responsabilità patrimoniale delle imprese sociali per perdite che intaccano di oltre un terzo il patrimonio "minimo".

8 Si veda: Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 429-2006/C, L'impresa sociale - Prime riflessioni sul d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155 cap. 12.

5. Le cariche sociali e la disciplina del rapporto sociale

La relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo del 2 dicembre 2005, nell'espone la *ratio* legislativa del d.lgs. 155/2006, ha confermato che l'ente collettivo che assume la veste di impresa sociale dovrà essere caratterizzato dalla presenza di una struttura organizzativa basata sul doppio principio di democraticità e di coinvolgimento degli stakeholder.

Le cariche sociali

Il comma 1 dell'art. 8 conferma l'obbligatorietà della assunzione di una struttura organizzativa *multistakeholder* prevedendo che negli "enti associativi", la nomina della maggioranza dei componenti delle cariche sociali non può essere riservata a soggetti esterni alla organizzazione che esercita l'impresa sociale, ad eccezione di quanto specificatamente previsto per ogni tipo di ente dalle norme legali e statutarie e compatibilmente con la sua natura.

Premesso che per cariche sociali sono da intendersi quelle dell'organo decisionale e dell'eventuale organo di controllo, deve essere evidenziato che la norma si riferisce agli enti associativi, nei quali esiste, dunque, un rapporto sociale tra il singolo membro e l'ente collettivo impresa sociale.

La norma prevede, poi, il divieto di assunzione di cariche sociali da parte di enti pubblici e enti *for profit*, in linea con l'impossibilità normativa, già evidenziata, di esercitare attività di direzione e controllo.

La disposizione chiude con l'elencazione di particolari caratteristiche soggettive. È espressamente previsto che l'atto costitutivo debba prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali. Nonostante il contenuto della disposizione ricalchi quanto già previsto dal c.c. con riferimento alle società di capitali (c.c., art. 2387) e dalla legislazione speciale per quanto attiene alle società che quotano i propri titoli in mercati regolamentati (d.lgs. 58/1998), si deve ritenere che i predetti requisiti non necessariamente debbano essere articolati su criteri analoghi a quelli individuati ai fini delle citate norme già conosciute dal diritto positivo nazionale. Spetterà alla sensibilità dell'ente che richiede la qualifica di impresa sociale identificare il profilo che meglio si confà a ricoprire una carica sociale all'interno dell'ente.

È importante considerare che l'atto costitutivo "deve" (e non "può" come nelle menzionate norme delle società) prevedere l'esistenza di tali requisiti.

Si consideri, infine, che non si conoscono ancora - in mancanza di una prassi giurisprudenziale consolidata - le conseguenze derivanti dal non rispetto dei requisiti nelle nomine effettuate.

La disciplina del rapporto sociale

L'altra norma tesa a riconoscere la natura democratica e *multistakeholder* della struttura organizzativa interna dell'impresa sociale è rinvenibile nell'art. 9. Si dispone che le modalità di ammissione ed esclusione dei soci, nonché la disciplina del rapporto sociale siano regolate secondo il principio di "non discriminazione", se compatibile con la forma giuridica dell'ente.

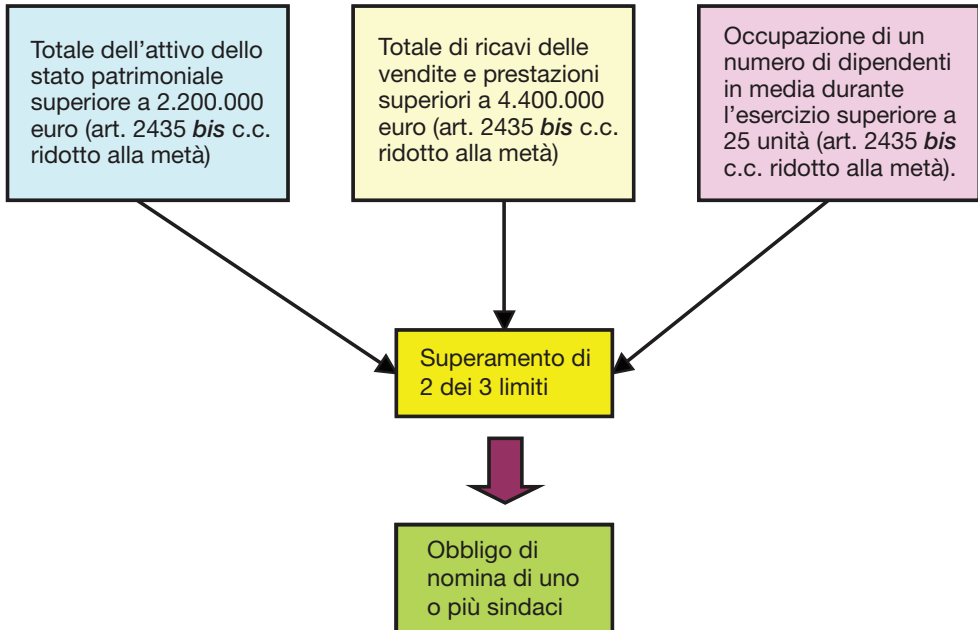
Nonostante la lettera della norma si riferisca alle modalità di "ammissione ed esclusione dei soci", sembra ormai pacifico che i principi generali in essa contenuti, vale a dire di non discriminazione e democraticità, debbano essere applicati relativamente a tutte le vicende acquisitive ed estintive della qualità di socio oltre che alle modalità del rapporto sociale durante la sua esistenza. Relativamente al principio di non discriminazione sembra potersi affermare che oltre alle clausole nulle ai sensi dell'art. 1418 c.c. non dovranno essere previste nello statuto clausole di mero gradimento che attribuiscono all'organo amministrativo la facoltà di negare l'ingresso o l'uscita secondo criteri prefissati genericamente o non in armonia con le finalità dell'impresa sociale.

Il secondo comma dell'art. 9 dispone che "gli atti costitutivi devono prevedere la facoltà dell'istante che dei provvedimenti di diniego di ammissione o di esclusione possa essere investita l'assemblea dei soci". In buona sostanza, è riconosciuta al socio la possibilità di invocare la delibera assembleare nei casi di decisioni di gruppo relative alla sua estromissione o al suo divieto di ingresso nell'impresa sociale. Sul punto, appare evidente il richiamo all'art. 2528 c.c., il quale prevede la facoltà per l'aspirante socio di cooperativa respinto di poter proporre ricorso contro il diniego di ammissione, rivolgendosi all'assemblea dei soci.

Fermo restando il diritto di ricorrere all'assemblea dei soci, è data facoltà agli enti di prevedere altri organismi (per esempio, il collegio dei probiviri o dei garanti) a cui potersi appellare nel caso in cui si ritenga che sia stata negata ingiustamente l'ammissione o sia stato escluso un socio (ad es. violando il principio di non discriminazione).

6. Gli organi di controllo

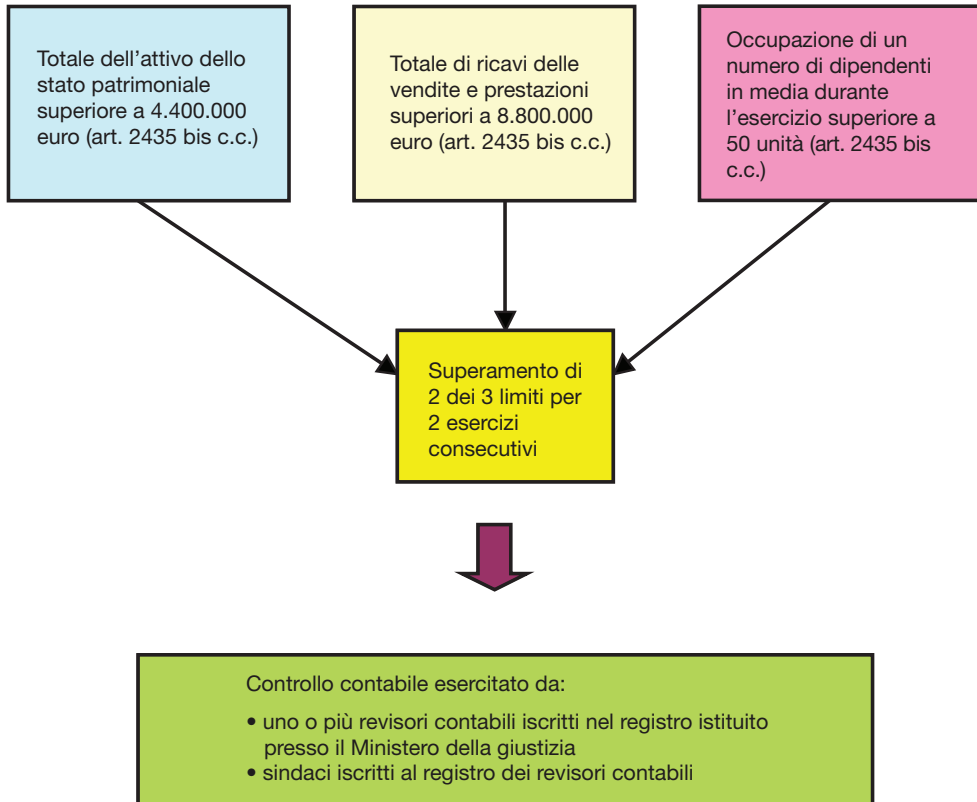
L'art. 11 contiene la disciplina degli organi di controllo delle imprese sociali. Si prevede che, ove non sia stabilito diversamente dalla legge, l'attivazione del controllo (affidato a uno o più sindaci) avvenga solo qualora siano superati due dei tre parametri di cui all'art. 2435 *bis* c.c. ridotti alla metà (si veda tabella 10). Le disposizioni non riguardano, dunque, le imprese sociali rette in forma societaria o di cooperativa che, in virtù del rispetto delle disposizioni codicistiche, sono già soggette al controllo di legittimità sostanziale e contabile.

Tabella 10**La nomina dei sindaci**

Ai sindaci sono affidati la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile⁹.

Nel caso in cui l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel comma 1 dell'art. 2435 *bis* c.c., il controllo contabile dovrà essere esercitato da uno o più revisori contabili iscritti nell'apposito registro o dai sindaci (si veda tabella 12). In tale ultimo caso, analogamente a quanto previsto per le Spa dall'art. 2409, ultimo comma, il legislatore prescrive che tutti i sindaci debbano essere iscritti anch'essi presso il registro dei revisori contabili.

⁹ Per una prima analisi concernente l'attività di controllo negli enti non profit, si veda: CNCD/Commissione "Aziende non profit", Raccomandazione n. 5, I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit.

Tabella 11**Il controllo contabile**

Per come è formulata la disposizione sembra utile un'integrazione statutaria che consenta di colmare il vuoto della disciplina normativa, prevedendo che quando il controllo contabile non sia esercitato dai revisori (nel caso in cui non vengano superati i limiti) sia effettuato dai sindaci congiuntamente al controllo di legittimità sostanziale; in tal caso, questi dovrebbero essere iscritti, come previsto dalla normativa delle società di capitali, nel registro dei revisori tenuto presso il Ministero della giustizia (art. 2409 *bis*, c.c., comma 3)¹⁰.

In ordine agli ulteriori compiti di vigilanza assegnati ai sindaci la norma prevede l'esercizio del monitoraggio sull'osservanza del perseguimento delle finalità sociali da parte dell'impresa con particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 2, 3, 4, 6, 8, 9, 10, 12 e 14.

10 Il menzionato disposto normativo più specificamente recita che: "Lo statuto delle società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che il controllo contabile sia esercitato dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori contabili iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia".

Del monitoraggio deve essere data risultanza in sede di redazione del Bilancio sociale. Sostanzialmente il monitoraggio dovrà riguardare, dunque, in via prioritaria:

- La sussistenza dell'utilità sociale in ordine all'attività svolta (art. 2)
- L'assenza dello scopo di lucro (art. 3)
- Il rispetto delle disposizioni in tema di struttura proprietaria e di disciplina dei gruppi (art. 4)
- Il rispetto delle norme in tema di responsabilità patrimoniale (art. 6)
- Il rispetto delle norme in materia di cariche sociali (art. 8)
- Il rispetto delle modalità di ammissione ed esclusione dei soci (art. 9)
- La corretta tenuta delle scritture contabili e la predisposizione del Bilancio sociale (art. 10)
- Il coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività (art. 12)
- Il rispetto della disciplina in materia di lavoro (art. 14).

È interessante notare che la norma prevede una disciplina del controllo anche in presenza di un gruppo di imprese sociali. Sul punto, è statuito, infatti, che i sindaci possono, in qualsiasi momento, procedere ad atti di ispezione e controllo e a tal fine possono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni anche con riferimento ai gruppi di imprese. In tal modo la norma sembra richiamare l'art. 2403 *bis* c.c. nel punto in cui disciplina la collaborazione degli organi di controllo di società appartenenti allo stesso gruppo.

Tabella 12

I compiti e i poteri affidati ai sindaci

COMPITI DI VIGILANZA

- Osservanza della legge e dello statuto
- Rispetto dei principi di corretta amministrazione
- Adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile

COMPITI ULTERIORI

- Monitoraggio sull'osservanza delle finalità sociali con particolare riguardo agli artt. 2, 3, 4, 6, 8, 9, 10, 12 e 14 del d.lgs. dandone risultanza in sede di redazione del Bilancio sociale

POTERI

- Atti di ispezione e di controllo anche attraverso la richiesta agli amministratori di notizie con riferimento ai gruppi di imprese sociali, sull'andamento delle operazioni o su determinati affari

Si deve ritenere che la disciplina della responsabilità dei sindaci e dei revisori delle imprese sociali debba essere assimilata a quanto previsto dal c.c. per le società di capitale (art. 2407, c.c.).

7. Le forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei destinatari delle attività

La terza norma che riconosce la connotazione *multistakeholder* alla struttura organizzativa interna è rinvenibile nell'art. 12. Quest'ultimo prevede che, ferma restando la normativa in vigore, i regolamenti aziendali o gli atti costitutivi dovranno contenere forme di "coinvolgimento" dei lavoratori e dei destinatari delle attività.

Il legislatore si spinge, inoltre, a chiarire, nel comma 2, la natura di questo concetto prevedendo che per coinvolgimento debba intendersi "qualsiasi meccanismo, ivi comprese l'informazione, la consultazione o la partecipazione, mediante il quale lavoratori e destinatari delle attività possono esercitare un'influenza sulle decisioni che devono essere adottate nell'ambito dell'impresa, almeno in relazione alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni e dei servizi prodotti o scambiati." Tale influenza dovrà riguardare, quindi, sicuramente le questioni che incidono sui due aspetti appena menzionati, anche se la disposizione fa salve le norme attualmente vigenti in materia di diritto del lavoro.

Lo statuto e il regolamento possono prevedere nuove e molteplici modalità di coinvolgimento dei "lavoratori" e dei "destinatari delle attività"; mentre, però, per i primi il concetto di coinvolgimento sembra più definito, per i secondi appare più vago per la presenza di destinatari interni ed esterni all'organizzazione.

8. Le procedure concorsuali (cenni)

Nell'ipotesi di insolvenza l'art. 15 del decreto prevede l'assoggettamento da parte delle organizzazioni che esercitano impresa sociale alla liquidazione coatta amministrativa, di cui al Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, indipendentemente dal fatto che l'impresa sociale sia costituita sotto forma di società o di ente. Il legislatore ha optato per la sottoposizione alla predetta procedura ritenendo probabilmente prevalente la rilevanza pubblicistica dell'utilità sociale e delle finalità di interesse generale che sottendono l'esercizio dell'impresa commerciale da parte dell'impresa sociale. In tal modo, si è assecondata l'esigenza di levare all'autorità giudiziaria la competenza a presiedere la gestione della crisi e di affidarla, invece, all'autorità ammini-

strativa, che appare essere identificata con il Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali.

Al secondo comma la norma prevede l'applicazione dell'art. 13, comma 3, ai fini della individuazione del criterio al quale informare la destinazione dell'eventuale patrimonio residuo. La disciplina richiamata permette di pervenire al patrimonio residuo senza seguire particolari modalità nello svolgimento della fase di liquidazione. Il patrimonio residuo è devoluto ad organizzazioni non lucrative di utilità sociale, ad associazioni, a comitati, a fondazioni ed enti ecclesiastici, secondo le norme statutarie.

È opportuno ribadire che il legislatore ha optato per richiedere, al verificarsi delle condizioni sopra richiamate, l'applicazione delle disposizioni concernenti la liquidazione coatta amministrativa per tutte le imprese sociali indipendentemente dalla loro figura giuridica.

In questa prospettiva, è opportuno sottolineare che la legislazione speciale delle imprese sociali, pur facendo riferimento a una "qualifica" giuridica, prevale giuridicamente sulla norma di riferimento delle società e degli enti che ottengono la qualifica in oggetto.

Si rilevi, infine, che il patrimonio residuo dovrà essere devoluto a Onlus, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici, in base a quanto previsto dalle norme statutarie¹¹.

9. Le funzioni di monitoraggio e ricerca

L'art. 16 del decreto definisce le competenze ministeriali in ordine alla verifica della qualità della prestazione, al fine di disporre l'accertamento delle violazioni di legge e la conseguente perdita della qualifica di impresa sociale a cui segue la cancellazione dal registro delle imprese.

È previsto che il Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali promuova attività di raccordo degli uffici competenti coinvolgendo anche altre amministrazioni dello Stato, l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociali, le parti sociali, le agenzie tecniche e gli enti di ricerca di cui normalmente si avvale il Ministero o che siano soggetti alla sua vigilanza al fine di sviluppare azioni di sistema e svolgere attività di monitoraggio e ricerca.

Il comma 2 dell'art. 16 prevede funzioni ispettive dal parte dello stesso Ministero al fine di verificare il rispetto delle disposizioni del decreto legislativo da parte delle imprese sociali. Il Ministero, avvalendosi anche di proprie strutture territoriali, deve effettuare, così riscontri e controlli formali nonché specifiche verifiche sulla operatività dell'impresa.

In caso di accertata violazione delle norme di cui al decreto o di gravi inadem-

11 Laddove, l'impresa sociale si configuri fiscalmente come Onlus, la specifica norma è più restrittiva in quanto il patrimonio dovrà essere necessariamente devoluto ad un'altra Onlus o a fini di pubblica utilità (d.lgs. 460/1997, art. 10, comma 1, lettera f.).

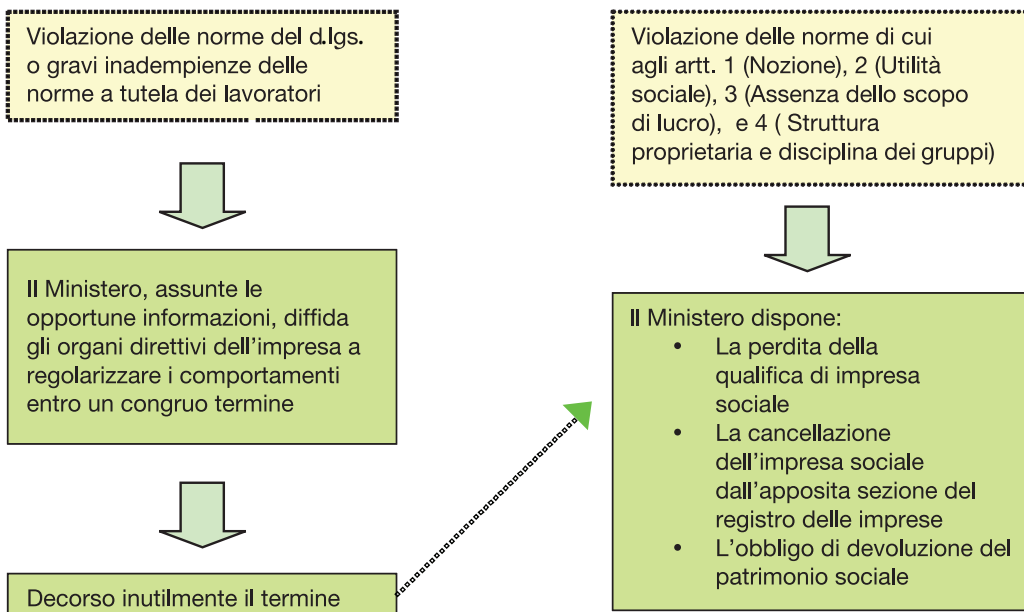
pienze della disciplina a tutela dei lavoratori, il legislatore ha privilegiato un atteggiamento morbido prevedendo che gli uffici competenti del Ministero, assunte le opportune informazioni, diffidino gli organi direttivi dell'impresa sociale e regolarizzare i comportamenti illegittimi entro un congruo termine.

Solo nell'ipotesi di accertata violazione delle norme di cui agli artt. 1 (Nozione), 2 (Utilità sociale), 3 (Assenza dello scopo di lucro) e 4 (Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi) la circostanza avvertita come insanabile, o di mancata ottemperanza alla diffida citata, il Ministero dovrà disporre la perdita della qualifica di impresa sociale e la conseguente cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del registro delle imprese. In tale caso verrà applicato l'art. 13, comma 3 in tema di devoluzione del patrimonio residuo.

Come si evince, dunque, l'accertata violazione dei primi 4 articoli del decreto legittima l'autorità di vigilanza ad adottare le conseguenti determinazioni mentre la violazione delle norme rimanenti determina esclusivamente la preliminare diffida. La successiva tabella identifica la procedura sanzionatoria che sarà adottata dal Ministero al manifestarsi delle individuate violazioni.

Tabella 13

La procedura sanzionatoria



sezione 2

Profili contabili

SOMMARIO:

- 1. Quadro di riferimento normativo e tecnico • 2. Le scritture contabili obbligatorie
- 3. Il bilancio di esercizio • 3.1. I documenti di bilancio • 3.2 I criteri di valutazione
- 4. Il bilancio consolidato delle imprese sociali

1. Quadro di riferimento normativo e tecnico

La presente sezione richiama e sintetizza le principali disposizioni concernenti gli obblighi amministrativi e contabili delle imprese sociali.

Con riferimento alle scritture contabili dell'impresa sociale, il comma 1 dell'art. 10 del d.lgs. 155/2006 dispone che "l'organizzazione che esercita l'impresa sociale deve, in ogni caso, tenere il libro giornale e il libro degli inventari, in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del c.c., nonché redigere e depositare presso il registro delle imprese un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa"¹².

Inoltre, *i gruppi di imprese sociali*, in conformità a quanto richiesto dal comma 2 dell'art. 2 del decreto, "sono tenuti a redigere e depositare i documenti contabili ed il Bilancio sociale in forma consolidata, secondo le linee guida indicate all'art. 10".

In conformità, poi, a quanto disposto dall'art. 5, comma 5, del d. lgs. 155/2006, il Ministero dello Sviluppo economico ed il Ministero della solidarietà sociale hanno emanato in data 24 gennaio 2008 il decreto attuativo "Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155". L'art. 2 del citato decreto dispone che "le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, per l'iscrizione in apposita sezione, depositano per via telematica o su supporto informatico, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, i seguenti atti e documenti:

[...]

- b) un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa;

¹² Si precisa che agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, le disposizioni del decreto e, pertanto, anche quelle concernenti le scritture contabili, si applicano con le limitazioni indicate all'art. 1 del d.lgs. 155/2006.

- c) il Bilancio sociale [...]
 d) per i gruppi di imprese sociali, i documenti in forma consolidata, di cui alle lettere b) e c), oltre all'accordo di partecipazione e ogni sua modificazione; [...]

I documenti di cui alle lettere b) e d) dovranno essere redatti secondo gli schemi di bilancio di esercizio che l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale predispone e rende pubblici...”.

L'Agenzia per le Onlus ha, infine, emanato nel 2008 le “*Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali*”. Detto documento costituisce il punto di riferimento sia per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato, sia per quanto riguarda i lineamenti di base dei criteri di valutazione.

2. Le scritture contabili obbligatorie

Il comma 1 dell'art. 10 del d. lgs. 155/2006 dispone, come già ricordato, che “l'organizzazione che esercita l'impresa sociale deve, in ogni caso, tenere il libro giornale e il libro degli inventari, in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del c.c.”.

Pertanto, *in relazione all'attività complessivamente svolta*, l'impresa deve redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ciascun periodo di gestione.¹³ Come noto, la contabilità generale si basa su due serie di scritture: cronologiche e sistematiche.

Lo strumento per la rilevazione cronologica delle operazioni di gestione è il libro giornale. L'art. 2216 del c.c. dispone, infatti, che “il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa”¹⁴.

Il libro degli inventari è un registro periodico-sistematico. Così come previsto dall'art. 2217 del c.c., “l'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno”.

Il secondo comma dell'art. 2217 precisa che “l'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili” (si veda paragrafo 4.2).

L'art. 2217, terzo comma, precisa che l'inventario deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

A questo proposito, si evidenzia che il libro giornale e il libro degli inventari de-

13 Per gli aspetti concernenti le scritture contabili obbligatorie rilevanti ai fini fiscali si rimanda alla parte fiscale del documento.

14 Si precisa che le disposizioni codicistiche non obbligano a registrare le operazioni nel giorno stesso in cui esse sono compiute: è sufficiente riportare la registrazione delle operazioni nell'ordine del loro compimento. Inoltre, non è vietato effettuare una singola registrazione per operazioni omogenee compiute nella stessa giornata.

vono essere numerati progressivamente pagina per pagina. Essi non sono soggetti né a bollatura né a vidimazione.

Si ricorda che le disposizioni sugli aspetti amministrativo-contabili, così come le altre indicazioni previste per l'impresa sociale, devono essere lette in modo coordinato e congiunto con quanto previsto dalle disposizioni proprie della forma giuridica dell'ente che esercita l'impresa sociale.

Pertanto, se l'impresa sociale si presenta sotto la forma giuridica di società per azioni, o, più generalmente di società commerciale, appare evidente che, in virtù della normativa codicistica, l'obbligo di tenuta del libro giornale e del libro inventari, previsto dal d.lgs. 155/2006, è privo di effetti sostanziali, trattandosi di fatto di una sovrapposizione normativa.

Di contro, se l'impresa sociale si presenta sotto la forma giuridica di un ente per il quale non è richiesta la tenuta dei libri contabili, quale ad esempio una associazione che non svolge attività commerciale, emerge, evidentemente, la valenza innovativa dell'obbligo esplicitato nel disposto dell'art. 10, comma 1.

3. Il bilancio di esercizio

La sopra richiamata gerarchia delle fonti risulta valida anche per la definizione delle regole che devono essere seguite per la predisposizione del bilancio.

Le indicazioni sotto riportate, quindi, si “sommano” a quelle normalmente previste per le società di capitali, mentre risultano disposizioni di riferimento per le società di persone e gli enti di cui al libro I del c.c.

In conformità a quanto disposto dall'art. 10, comma 1, del d. lgs. 155/2006, le imprese sociali devono “redigere e depositare presso il registro delle imprese un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa”.

Il legislatore si riferisce a un *documento che rappresenti adeguatamente la situazione economica e patrimoniale* dell'impresa sociale, intendendo, di fatto, con detta espressione, il bilancio. Tuttavia, è doverosa una precisazione: a differenza di quanto disposto in materia di bilancio di esercizio delle società (artt. 2423-2435 *bis* del c.c.), il legislatore impone la redazione di un documento volto alla rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica, senza citare la situazione finanziaria. Si deve ritenere che tale difformità non assuma una valenza particolare e sostanziale bensì una mera discrasia terminologica rispetto al pertinente dettato civilistico delle società di capitali. Una rappresentazione corretta dello stato di salute dell'impresa sociale, infatti, non può prescindere dalla corretta esposizione anche della situazione finanziaria.

L'obbligo di redazione del bilancio rappresenta un adempimento aggiuntivo per

quelle organizzazioni che, per effetto di altre disposizioni, sono obbligate alla redazione del solo rendiconto economico-finanziario.

Si deve ritenere che il bilancio redatto in conformità alle disposizioni dell’Agenzia per le Onlus possa essere in grado, laddove metta in evidenza le informazioni richieste dal legislatore tributario, di soddisfare gli obblighi informativi in merito alla “situazione patrimoniale, economica e finanziaria” delle imprese sociali che si configurano ai fini fiscali come Onlus (d.lgs. 460/1997, art. 25, comma 1)¹⁵.

Sul punto si precisa, tuttavia, il nuovo obbligo della pubblicità obbligatoria del bilancio, non disposta dal legislatore tributario (art. 10, comma 1, lettera g) e art. 25 del d.lgs. 460/1997).

A tale proposito, si rileva che il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) ha emanato, a partire dal 2001, una serie di “raccomandazioni” per la redazione del bilancio degli Enp¹⁶.

Talune Raccomandazioni sono, peraltro, richiamate dal documento Agenzia per le Onlus e, in mancanza di ulteriori previsioni, possono essere considerate un riferimento tecnico-contabile integrativo fondamentale per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della posizione patrimoniale-finanziaria e dell’andamento gestionale delle imprese sociali¹⁷. Le Raccomandazioni contenute nel Codice Unico sono allineate alle più evolute *best practice* esistenti a livello nazionale e internazionale.

È opportuno evidenziare che i bilanci delle Enp che osservano le Raccomandazioni elaborate dal CNDC, potrebbero, per quanto detto, già essere sostanzialmente in linea per molti aspetti con le pertinenti previsioni dell’Agenzia per le Onlus. Tali Enp, qualora decidano di acquisire la qualifica di impresa sociale, devono verificare le eventuali discrasie esistenti per potersi conformare integralmente alle indicazioni delle linee guida.

Le *Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e consolidato delle imprese sociali* sono articolate in due parti: la prima concerne il bilancio di esercizio, la seconda il bilancio consolidato.

Con riferimento agli aspetti applicativi è importante evidenziare che le società di capitali del libro V “possono”, in base alle linee guida, riclassificare i prospetti contenuti negli artt. 2423 e seguenti; questo significa che le richiamate società, qualora decidano di non applicare le disposizioni dell’Agenzia per le Onlus, riuscendo egualmente a fornire una rappresentazione veritiera e corretta dello

15 In linea teorica, è, tuttavia, opportuno osservare che lo statuto della impresa sociale che assume il profilo fiscale di Onlus potrebbe prevedere specifiche disposizioni per l’approvazione del rendiconto economico e finanziario ai fini squisitamente tributari. In tali circostanze, è opportuno, per non creare sovrapposizioni superflue, onerose e ambigue, evitare (ed eventualmente rimuovere) le indicazioni che prevedono la co-esistenza di norme alternative rispetto a quelle previste in materia di bilancio dall’Agenzia per le Onlus.

16 Le Raccomandazioni della Commissione “Aziende non profit” del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti sono reperibili all’indirizzo: www.cndcec.it.

17 Più specificamente, si rileva che l’Agenzia per le Onlus richiama esplicitamente, con riferimento a taluni specifici aspetti, la Raccomandazione n.2, La valutazione e l’iscrizione delle liberalità nel bilancio delle aziende non profit, al trattamento contabile delle erogazioni non liberali, e la Raccomandazione n. 4, Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto, mentre gli schemi di bilancio sono ampiamente in linea con quanto già previsto dalla Raccomandazione n. 1, Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit.

stato di salute della società, non rischiano di perdere la qualifica per la non adozione delle disposizioni in materia.

Nel documento richiamato, perciò, si ritiene che può essere applicato alle imprese sociali quanto previsto dall'art. 2423 e segg. del c.c. con gli opportuni adattamenti¹⁸.

Per quanto riguarda gli enti di cui al libro V del c.c., pertanto, le disposizioni applicabili in materia di redazione del bilancio, anche per le società di persone, sono le stesse, seppur con opportuni adattamenti, previste per le imprese sociali.¹⁹

Pertanto detti soggetti:

- possono riclassificare i dati di bilancio secondo gli schemi contenuti nel documento dell'Agenzia per le Onlus di seguito illustrati;
- integrano il contenuto della nota integrativa con le previsioni indicate per gli enti di cui al libro I del c.c.;
- integrano il contenuto della relazione degli amministratori con le previsioni contenute nella relazione di missione.

Gli enti che assumono la configurazione di impresa sociale, ma non sono enti di cui al libro V del c.c., sono tenuti ad applicare interamente le norme tecniche contenute nel documento richiamato.

3.1. I documenti di bilancio

I documenti che compongono il bilancio di esercizio sono i seguenti:

- stato patrimoniale;
- rendiconto gestionale;
- conto economico gestionale dell'attività principale;
- nota integrativa;
- relazione di missione.

18 Tale previsione è, peraltro, implicita nel rispetto delle medesime indicazioni giuscontabili in materia di bilancio, considerato che l'art. 2423 afferma che: "Salve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività, nello stato patrimoniale e nel conto economico devono essere iscritte separatamente, e nell'ordine indicato, le voci previste negli articoli 2424 e 2425.

Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'articolo 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425. Le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata.

Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa. Sono vietati i compensi di partite."

19 Si precisa che le società di persone applicano i criteri di valutazione stabiliti nell'art. 2426 del c.c.; tuttavia per tali soggetti non sussiste un obbligo esplicito circa le regole da seguire per gli schemi di bilancio.

Essi devono essere redatti dalle imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al libro I del c.c.; possono essere redatti dalle imprese sociali aventi forma societaria, in aggiunta ai documenti previsti dal c.c. Si deve rilevare che tale facoltà concessa alle società di capitali potrebbe dar luogo a una discrasia tra i bilanci di imprese sociali di cui al libro I ed imprese sociali di cui al libro V. Il bilancio di esercizio deve essere depositato presso il registro delle imprese, ai sensi dell'art. 10, comma 1 del d.lgs. 155/2006.

Si precisa, comunque, che gli schemi riportati nel documento dell'Agenzia per le Onlus costituiscono schemi flessibili che possono esser adattati secondo le specifiche esigenze di rendicontazione dell'impresa sociale.

Si illustrano di seguito le principali indicazioni concernenti la redazione dei prospetti di bilancio, rinviando all'esame delle linee guida per un esame esaustivo della materia.

Stato patrimoniale

Lo schema di stato patrimoniale non presenta significative modifiche rispetto allo schema previsto dall'art. 2424 del c.c.

L'Agenzia per le Onlus propone alcune modifiche e aggiustamenti che, di fatto, riguardano, principalmente, la macroclasse del patrimonio netto, suddivisa in tre classi:

- fondo di dotazione dell'ente;
- patrimonio vincolato;
- patrimonio libero.

Si precisa che lo schema proposto può essere modificato e adattato dall'impresa sociale, attraverso l'aggiunta, l'eliminazione o il raggruppamento di alcune voci.

Rendiconto gestionale

Il Rendiconto gestionale è un documento atto a rappresentare il risultato gestionale di periodo conseguito dall'impresa sociale, inteso come differenza tra proventi/ricavi e costi/oneri.

I componenti positivi di reddito, in virtù della specifica natura dell'Enp, si suddividono in ricavi, contropartita delle operazioni di scambio effettuate tra l'impresa sociale e un altro soggetto, e i proventi, non derivanti da rapporti di scambio, bensì da donazioni, lasciti, contribuzioni, ecc.

I ricavi/proventi e i costi/oneri devono essere classificati nelle aree gestionali individuate nell'elenco di seguito riportato:

- attività tipica o di istituto (per le imprese sociali attività volta alla produzione o scambio di beni o servizi di utilità sociale);
- attività promozionale e di raccolta fondi (al fine di raccogliere risorse finanziarie)
- attività accessoria (attività strumentale a quella istituzionale per il perseguimento dei fini di utilità sociale);
- attività di gestione finanziaria e patrimoniale (attività strumentali al funzionamento dell'impresa sociale);
- attività di supporto generale (attività di direzione e gestione dell'Impresa sociale).

Per ciascuna voce inserita nel rendiconto gestionale, deve essere inserito anche il dato relativo all'esercizio precedente (si veda Appendice A).

Si precisa che le imprese sociali di cui al libro I con proventi e ricavi non superiori a 250.000 per due esercizi consecutivi, in quanto "enti minori", possono redigere, in luogo dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale, un solo prospetto secondo il criterio di cassa denominato *Rendiconto degli incassi e dei pagamenti*, a cui viene allegato un prospetto della situazione patrimoniale (si veda Appendice A).

Le indicazioni dell'Agenzia per le Onlus rendono possibile individuare con esattezza - come sopra evidenziato - il momento in cui le imprese sociali rette in forma di enti non lucrativi possono fare uso degli schemi semplificati; più difficile è identificare l'eventuale momento in cui tale facoltà viene meno (ossia quando l'ente supera i 250.000 di proventi e ricavi) considerato che, laddove si adotti un sistema di rilevazione articolato sulle entrate e uscite monetarie, i proventi sarebbero identificabili solo per mezzo dell'utilizzo di una doppia contabilità.

Lo schema A, denominato *Incassi e pagamenti*, deve riportare i flussi monetari positivi e negativi che si sono manifestati nel corso dell'esercizio, distinti, sia i primi che i secondi, in flussi della gestione e flussi in c/capitale (si veda Appendice A).

Lo schema B, denominato *Situazione attività e passività al termine dell'anno*, costituisce uno stato patrimoniale molto semplificato (si veda Appendice A).

Le attività sono articolate in tre categorie: Fondi liquidi, Attività monetarie e finanziarie e Attività detenute per la gestione dell'ente.

Le passività possono essere articolate secondo un maggior dettaglio, se ritenuto opportuno dagli amministratori dell'impresa sociale.

Conto economico gestionale dell'attività principale

Le imprese sociali devono redigere lo schema di conto economico di cui all'art.

2425 del c.c. al fine di evidenziare i costi e ricavi dell'attività principale, così come definita all'art. 1, comma 1, e art. 2, comma 3, del d.lgs. 155/2006. I risultati del conto economico gestionale devono essere inclusi nel Rendiconto gestionale, nelle appropriate aree di attività.

Nota integrativa

La nota integrativa del bilancio delle imprese sociali deve indicare una serie di informazioni, indicate nel documento Agenzia per le Onlus, ove queste siano significative.

Tali informazioni in parte coincidono con quelle richieste dall'art. 2427 del c.c., in parte si riferiscono specificatamente all'attività svolta dall'impresa sociale. Si rimanda al documento dell'Agenzia per le Onlus per l'elenco completo delle informazioni da includere nella nota integrativa.

Le imprese sociali "minori" possono presentare una nota integrativa "semplificata" rispetto alle imprese sociali di maggiori dimensioni. Si rimanda al documento dell'Agenzia per le Onlus per le informazioni che devono comunque essere inserite.

Relazione di missione

La relazione di missione è un documento di integrazione delle informazioni economico-finanziarie del bilancio, in cui gli amministratori informano gli *stakeholders* dell'impresa sociale in merito all'impatto "sociale" dell'attività svolta nel corso dell'esercizio nonché alle modalità con cui è perseguita la missione aziendale. A tal fine, il documento dell'Agenzia per le Onlus raccomanda di fornire dette informazioni con riferimento a tre specifici aspetti: missione e identità dell'ente, attività istituzionali nonché attività strumentali.

Si precisa che il contenuto della relazione di missione deve tener in considerazione le informazioni già riportate nel Bilancio sociale, redatto in conformità a quanto riportato nel decreto del Ministero della solidarietà sociale del 24 gennaio 2008 "Adozione delle linee guida per la redazione del Bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale, ai sensi dell'art. 10, comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155".

3.2 I criteri di valutazione

I criteri di valutazione del bilancio di un'impresa sociale non possono fare riferimento *tout court* a quelli indicati nel c.c. dettati per le imprese commerciali, considerando la specificità del modello aziendale e dell'attività svolta dall'impresa sociale.

Obiiettivo primario del bilancio è l'informazione ai terzi. Per le imprese lucrative detta informazione è principalmente legata al risultato economico conseguito nel corso dell'esercizio.

Nell'impresa sociale, di contro, l'informazione è prevalentemente di tipo sociale ovvero rivolta a donatori, fruitori ed utilizzatori dei servizi e ciò implica la necessità di individuare delle finalità chiare nel bilancio dell'ente.

Considerato che non esistono principi di riferimento per la valutazione delle poste di bilancio delle imprese sociali, l'Agenzia per le Onlus è intervenuta indicando nelle linee guida i criteri da applicare per la valutazione del patrimonio netto e delle immobilizzazioni. Per la valutazione delle altre poste si rinvia ai criteri di valutazione delle imprese secondo quanto predisposto dall'articolo 2426 del c.c. Le suddette linee guida ribadiscono la natura di patrimonio netto quale "fondo di scopo", in quanto destinato a copertura del fabbisogno e quindi al raggiungimento dello "scopo statutario".

A differenza di quanto avviene per le società commerciali, che tendono a tutelare anche gli interessi di garanzia a favore dei terzi creditori e gli interessi patrimoniali e reddituali dei singoli soci, i fondatori e i partecipanti all'attività delle imprese sociali non vantano un diritto patrimoniale assoluto sui fondi patrimoniali conferiti. In generale, i beni che residuano, esaurita la liquidazione, non sono devoluti ai partecipanti e/o ai fondatori, così come in caso di recesso, i partecipanti non hanno alcun diritto sul patrimonio dell'ente.

Importante è il richiamo che l'Agenzia per le Onlus fa alla tecnica di contabilizzazione delle liberalità, intese sostanzialmente come qualsiasi forma di erogazione volontaria a Enp di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore²⁰.

A tale riguardo, si consideri in estrema sintesi, che - in linea con le principali prassi esistenti in materia e, in particolare con gli Us Gaap²¹ - le liberalità possono distinguersi in:

- a) non vincolate, ossia erogate senza che un vincolo o una condizione, imposta dal donatore, ne limitino l'utilizzo;
- b) vincolate, ossia assoggettate per volontà del donatore o, comunque, di un terzo esterno, ad una serie di restrizioni, di vincoli che ne limitano l'utilizzo in modo temporaneo o permanente.

20 Si precisa che l'Agenzia per le Onlus prevede che le liberalità vincolate siano "imputate direttamente" al patrimonio netto. La richiamata Raccomandazione n. 2 prevede che il recycling sia effettuato - in base a quanto previsto dalla commissione "Aziende non profit" - in sede di destinazione dell'avanzo economico solo nel caso sia stato attribuito dall'organo di vertice dell'organizzazione un vincolo all'utilizzo di tali risorse. Ancora, le linee guida dispongono che le liberalità vincolate debbano essere rilevate direttamente ad incremento del patrimonio netto, mentre la già menzionata Raccomandazione n. 2 prevede che le liberalità siano imputate a patrimonio netto in sede di destinazione dell'avanzo di gestione. Si veda: CNDC/Commissione "Aziende non profit", Raccomandazione n. 2, op. cit, par. 8 e ss.

21 Si veda: FASB, SFAS 116, Accounting for contributions Received and Contributions Made, par. 5.

Secondo le linee guida dell'Agenzia, le liberalità vincolate di cui al punto b) sono rilevate direttamente ad incremento del patrimonio netto²². Qualora siano gli amministratori o gli associati, nella loro autonomia, a decidere di applicare un vincolo alle liberalità ricevute, al termine dell'esercizio, le liberalità che non risultino ancora utilizzate, possono essere girate al conto patrimonio netto.

Per quanto riguarda le donazioni di beni e l'utilizzo dei fondi vincolati, eventuali donazioni di beni patrimoniali (immobili o titoli) potrebbero far riferimento al valore catastale o corrente (ad es. peritale) con contropartita diretta al patrimonio netto.

Nel caso di donazioni vincolate numerose si richiede uno specifico allegato di bilancio che ne rappresenti l'evoluzione, per singolo progetto, dei fondi vincolati.

Infine, il documento dell'Agenzia per le Onlus definisce le quote associative come proventi che confluiscono al rendiconto gestionale in quanto finanziano la gestione corrente; nei casi in cui i patti statutari o regolamentari prevedano un contributo associativo per la struttura dell'ente, la quota - o parte di essa - se non attinente la gestione ordinaria, confluisce al patrimonio netto, in posta separata. Non esistendo per le imprese sociali, così come per gli Enp, principi di riferimento per la valutazione delle immobilizzazioni, gli amministratori, necessitando di un punto di riferimento per la stima ottimale delle stesse, si riferiscono, laddove possibile, alle regole dettate per le società di capitali.

L'Agenzia per le Onlus riferimento distingue, ai fini della determinazione del criterio di valutazione, tra:

- immobili istituzionali rispetto agli immobili adibiti ad attività commerciali;
- immobili strumentali all'attività istituzionale rispetto a quelli patrimonializzati a reddito.

Qualora esista un costo la regola principale per la valutazione degli immobili può essere quella del costo storico altrimenti è necessario individuare criteri alternativi accettabili.

Si precisa che la composizione del patrimonio e l'entità del patrimonio netto dovranno essere facilmente individuabili nella nota integrativa che conterrà a tal proposito le caratteristiche dei beni immobili e le metodologie di valutazione adottate. Per gli ammortamenti la determinazione è necessaria solo per gli immobili strumentali, allorché vi sia produzione di servizi a cui gli immobili stessi concorrono, e vi sia un effettivo deperimento economico del bene stesso; la stessa determinazione non è valida, di contro, con riferimento a immobili da reddito o ad altri beni non strumentali.

22 Si precisa che la Raccomandazione n. 2 - indicata dalle linee guida come riferimento tecnico - prevede, al contrario, che le liberalità, in conformità con quanto previsto dai pertinenti Us Gaap, debbano essere inizialmente imputate al rendiconto gestionale e, quindi, girate a patrimonio netto in sede di destinazione dell'avanzo economico solo nel caso queste siano vincolate o, nel caso in cui queste siano per loro natura libere, ad esse sia stato attribuito dall'organo di vertice un vincolo all'utilizzo nel corso dell'esercizio in cui sono state ricevute. Si veda: CNDC/Commissione "Aziende non profit", Raccomandazione n. 2, op. cit, par. 8 e ss.

23 Si veda CNDC/Commissione "Aziende non profit", Raccomandazione n. 9, Bilancio di gruppo.

4. Il bilancio consolidato delle imprese sociali

La normativa del d. lgs. 155/2006 dedica uno specifico articolo alla struttura proprietaria ed alla disciplina dei gruppi. Rifacendosi al concetto di gruppo nel settore non lucrativo, il legislatore tenta di porre le basi per la stesura di regole da riferire all'aspetto contabile con particolare riferimento al bilancio consolidato. L'art. 4 *Struttura proprietaria e disciplina dei gruppi* prevede quanto segue:

1. All'attività di direzione e controllo di un'impresa sociale si applicano, in quanto compatibili, le norme di cui al capo IX del titolo V del libro V e l'articolo 2545-septies del c.c. Si considera, in ogni caso, esercitare attività di direzione e controllo il soggetto che, per previsioni statutarie o per qualsiasi altra ragione, abbia la facoltà di nomina della maggioranza degli organi di amministrazione.
2. I gruppi di imprese sociali sono tenuti a depositare l'accordo di partecipazione presso il registro delle imprese. I gruppi di imprese sociali sono inoltre tenuti a redigere e depositare i documenti contabili ed il Bilancio sociale in forma consolidata, secondo le linee guida di cui all'articolo 10.
3. Le imprese private con finalità lucrative e le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, non possono esercitare attività di direzione e detenere il controllo di un'impresa sociale.
4. Nel caso di decisione assunta con il voto o l'influenza determinante dei soggetti di cui al comma 3, il relativo atto è annullabile e può essere impugnato in conformità delle norme del c.c. entro il termine di 180 giorni. La legittimazione ad impugnare spetta anche al Ministero del lavoro e delle politiche sociali.”.

La normativa riferita all'impresa sociale riconosce il gruppo quale entità complessa e tenta di individuare le regole per la rendicontazione ed il controllo della stessa. Nel settore non profit il concetto di gruppo deve essere inteso in senso strutturale ed organizzativo e non ovviamente in senso produttivo o finanziario.²³ Il riferimento principale per la definizione del concetto di gruppo è rappresentato dalle disposizioni contenute nel c.c.

È richiamata, inoltre, l'applicazione “in quanto compatibili” delle norme codicistiche in materia di direzione ed il coordinamento di società (art. 2497 *septies*) e di gruppo cooperativo paritetico (art. 2545 *septies*).

Il “gruppo aziendale” è rappresentato da un insieme di aziende giuridicamente

distinte ma operanti in stretta coordinazione sotto il controllo di un unico soggetto economico.

Il bilancio consolidato è il documento che espone la situazione patrimoniale - finanziaria e il risultato economico del gruppo di aziende, costituito dalla controllante e dalle controllate, quale entità economica unitaria superando la distinzione delle singole personalità giuridiche delle diverse imprese.

È, dunque, al fine di rappresentare tale situazione (patrimoniale-finanziaria nonché economica) in modo veritiero e corretto che viene redatto dagli amministratori dell'impresa controllante il consolidamento dei conti.

La norma stessa sull'impresa sociale dopo aver previsto l'applicazione all'attività di direzione e controllo dell'impresa sociale delle norme sul gruppo cooperativo paritetico ed il deposito dell'accordo di cooperazione presso il registro delle imprese, richiede all'impresa di redigere il bilancio (conto economico, stato patrimoniale e nota integrativa) in forma consolidata.

La disciplina dei conti consolidati segue, secondo quanto previsto dall'articolo 10 del d.lgs 155/06 e quanto richiamato nel comma 2, articolo 4, dello stesso decreto legislativo, le linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentita l'Agenzia per le Onlus, in modo da rappresentare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale.

Le linee guida stabiliscono che i gruppi di imprese sociali dovranno redigere il bilancio consolidato secondo quanto previsto dal d.lgs. 127/91 e secondo il metodo integrale (*art. 31 "Nella redazione del bilancio consolidato gli elementi dell'attivo e del passivo nonché i proventi e gli oneri delle imprese incluse nel consolidamento sono ripresi integralmente"*).

In particolare il bilancio consolidato deve presentare i tre documenti contabili di bilancio per antonomasia:

- stato patrimoniale;
- conto economico;
- nota integrativa.

L'ente che redige i conti consolidati dovrà prestare particolare attenzione ad eliminare:

- le partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni del patrimonio netto di queste;
- i crediti o i debiti tra gli enti inclusi nel bilancio aggregato;
- i proventi e gli oneri relativi ad operazioni effettuate fra gli enti medesimi;
- gli utili e le perdite conseguenti ad operazioni effettuate fra gli enti e relative a valori compresi nel patrimonio.

Gli elementi sia dell'attivo che del passivo dovranno essere valutati con uniformità procedendo ad una rettifica laddove si presenti difformità del criterio applicato. Tutte le operazioni sui criteri di valutazione dovranno essere incluse in nota integrativa.

I documenti sopra elencati dovranno essere accompagnati da una relazione predisposta dagli amministratori sulla situazione complessiva dei soggetti inclusi nei conti consolidati e sull'andamento della gestione del gruppo nel suo insieme e nei vari settori in cui opera.

5. Il rapporto tra ricavi da attività di utilità sociale e ricavi complessivi

Il legislatore richiede di determinare il rapporto tra i ricavi da attività di utilità sociale e i ricavi complessivi, al fine di verificare se l'organizzazione che esercita l'impresa sociale stia effettivamente svolgendo in modo prevalente operazioni che possono apportare un contributo nell'area in cui tali organizzazioni sono chiamate ad operare.

Più specificamente, l'art. 2, comma 3, del d.lgs. 155/2006 prevede che la "attività principale" sia quella che produce ricavi superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale.

Per quanto concerne le modalità con cui determinare se il limite previsto sia stato rispettato, è stato emanato, come da richiesta del legislatore, un apposito decreto ministeriale.

Il menzionato decreto specifica che: "[...] si intendono per ricavi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale:

- a) tutti i proventi che concorrono positivamente alla realizzazione del risultato gestionale nell'esercizio contabile di riferimento, se nella propria ordinaria gestione - compatibilmente con i vincoli di legge - l'organizzazione che esercita l'impresa sociale adotta principi di contabilità per competenza;
- b) tutte le entrate temporalmente riferibili all'anno di riferimento, se nella propria ordinaria gestione - compatibilmente con i vincoli di legge - l'organizzazione che esercita l'impresa sociale adotta principi di contabilità per cassa."

Si deve rilevare che il decreto attuativo, contribuendo a fare chiarezza sull'ambiguità terminologica del d.lgs. 155/2006, attribuisce al termine "ricavi" - solitamente riferito ai soli componenti positivi di reddito derivanti da operazioni di scambio di natura commerciale - un'accezione più ampia identificabile con tutti gli elementi positivi di competenza dell'esercizio.

In seguito, il decreto attuativo indica che:

- la verifica del rispetto del limite prefissato deve essere effettuata ogni anno di esercizio dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale ed i dati (nonché i risultati) derivanti dall'analisi degli stessi devono essere pubblicati unitamente ai dati annuali di bilancio ed evidenziati anche all'interno del Bilancio sociale;
- il numeratore deve comprendere solo i ricavi direttamente generati dall'attività di utilità sociale;
- non devono essere considerati nel calcolo i ricavi originati da: proventi da rendite finanziarie e immobiliari; plusvalenze di tipo finanziario e patrimoniale; sopravvenienze attive; e contratti o convenzioni con società ed enti controllati dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale o controllanti la medesima;
- se i ricavi provengono da una commistione di diverse attività o da attività non chiaramente attribuibili, l'imputazione dei relativi importi avviene per mezzo del numero degli addetti impiegati per ciascuna attività.

È importante sottolineare che dal disposto normativo si evince, a livello operativo, che il legislatore ha lasciato la possibilità di svolgere attività economica “non principale”, a condizione che tale attività non produca ricavi superiori al 30% rispetto a quelli complessivi. Questa possibilità rappresenta, tra l'altro, una notevole e interessante apertura verso l'imprenditorialità dei soggetti non lucrativi.

Per quanto concerne la classificazione dei componenti di reddito, la distinzione effettuata dal decreto è, perciò, articolata sulla origine economica degli stessi (ricavi derivanti dall'attività principale, ricavi derivanti dall'attività non principale o ricavi derivanti da eventi ed operazioni inusuali). Tale classificazione, tuttavia, rileva ai soli fini della determinazione del rispetto della soglia prevista per poter verificare se l'organizzazione che esercita l'impresa sociale sta effettivamente operando in tal senso. Per questo motivo, le determinazioni quantitative previste - seppur debbano essere riportate in bilancio - sono finalizzate esclusivamente all'analisi del sussistere delle condizioni necessarie per mantenere la qualifica di impresa sociale.

Si rileva, ancora, che il decreto ha voluto non considerare nel calcolo del limite i componenti reddituali positivi aventi natura straordinaria e/o eccezionale.

La Srl Alfa con qualifica di impresa sociale opera nel settore dell'assistenza socio-sanitari e presenta nell'esercizio i seguenti dati:

ricavi “diretti” derivanti da attività principale, quali rette per servizi socio-sanitari resi, pari a € 150.000;

ricavi derivanti da attività non principale, quali vendita apparecchi sanitari, pari a € 30.000;

plusvalenze da dismissione titoli finanziari ottenuti in lascito, pari a € 10.000; ricavi da attività principale/non principale pari a € 20.000 con un addetto impiegato nell'attività principale e un addetto impiegato per il 50% nell'attività principale e per il 50% nell'attività non principale. Ai fini della determinazione del limite, perciò, $\frac{3}{4}$ della forza lavoro è utilizzata per l'attività principale e $\frac{1}{4}$ per l'attività non principale.

Per determinare se l'impresa sociale rientra nella soglia del 70%, occorrerà "classificare" i componenti positivi di reddito come di seguito esposto:

<i>Ricavi da attività principale</i>	165.000
Ricavi diretti da attività principale	150.000
Ricavi da attività principale come parte di attività comuni	15.000
<i>Ricavi da attività non principale</i>	35.000
Ricavi diretti da attività non principale	30.000
Quota parte di attività non comune	5.000
<i>Ricavi esclusi dal computo</i>	10.000
Plusvalenza dismissione titoli finanziari	10.000

Il rapporto tra ricavi da attività principale e ricavi complessivi (165.000/ 200.000) è pari a l'82,5%. Alfa rientra nei parametri fissati dal legislatore.

Nel caso in cui l'impresa sociale non rispetti il limite minimo del 70%, spetta all'organizzazione medesima effettuare apposita segnalazione al Ministero della solidarietà sociale e agli uffici del registro delle imprese entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio.

Non sono ancora noti gli effetti derivanti dal mancato rispetto del limite; sicuramente spetterà all'organo di vertice dell'ente esaminare le motivazioni e l'eventuale possibilità del persistere delle condizioni che hanno portato al mancato superamento del limite previsto.

sezione 3

Bilancio sociale

SOMMARIO:

- 1. Quadro riferimento ● 2. Le linee guida per la redazione del Bilancio sociale nell'impresa sociale ● 3. La valutazione della performance ● 3.1 Elementi generali sugli indicatori di valutazione ● 3.2 Definizione di indicatore e di indice e loro costruzione ● 3.3 Classificazioni

1. Quadro di riferimento

Uno degli aspetti più interessanti della legge delega 118/2005 risiede nella previsione, per l'impresa sociale, dell'obbligo di "redazione e di pubblicità del bilancio economico e sociale, nonché nella richiesta di forme di controllo contabile e di monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa".

Con "rendicontazione sociale" si intende, in generale, la rilevazione e la rappresentazione degli impatti generati dall'attività aziendale in ambito sociale e ambientale. In effetti, si parla spesso di rendicontazione sociale per indicare l'area di rendicontazione non economica, così come spesso si parla di Bilancio sociale per indicare il documento in cui sono rappresentati gli effetti sociali e ambientali derivanti dall'attività dell'azienda.

La rendicontazione sociale svolge una funzione complementare alla rendicontazione economico-finanziaria e patrimoniale, la quale, per sua natura, non rileva gli aspetti qualitativi e non monetari della gestione e non consente di valutare pienamente l'efficacia esterna della gestione; risponde all'esigenza di rendere conto dei processi attuati e dei risultati prodotti da parte di coloro che hanno ruoli di responsabilità nei confronti della collettività o di altri soggetti interessati al loro operato e alle loro azioni, anche al fine di accrescere la propria legittimazione sociale. In questo senso, la rendicontazione sociale può essere considerata un'attività strumentale alle esigenze di accountability di un'azienda. Nei provvedimenti normativi relativi all'impresa sociale non vi è una definizione di "rendicontazione sociale" né di "Bilancio sociale". Allo scopo di fornire una minima cornice interpretativa su questi concetti, è possibile fare riferimento ad alcune pertinenti definizioni fornite nella Raccomandazione 7, "Bilancio sociale: principi generali e linee guida per la sua adozione", emanata dal CNDC nel 2004.

Tabella 14**Funzioni della rendicontazione sociale e definizione di Bilancio sociale**

Sia la teoria sia l'analisi empirica consentono poi d'individuare due approcci al tema della rendicontazione sociale e degli strumenti tramite i quali essa viene realizzata:

- il primo tende a valorizzarne la funzione specificamente nell'ambito delle politiche di comunicazione e di marketing aziendale;
- il secondo rimarca la valenza strategica del processo tramite il quale un'organizzazione, aumentando la conoscenza del proprio funzionamento, migliora i processi gestionali e produttivi.

In questa seconda prospettiva la rendicontazione sociale rappresenta per l'azienda non un vincolo, bensì l'opportunità di attuare un comportamento "socialmente responsabile", di orientare la propria attività in modo tale che i risultati perseguiti siano coerenti con i valori condivisi del contesto di riferimento, e ciò attraverso comportamenti volti a soddisfare le aspettative dei differenti interlocutori; in breve, di accrescere la legittimazione e il consenso da parte di tutti i soggetti che possono influenzare il raggiungimento dei suoi obiettivi (rilevanza interna) o che sono influenzati dal suo operato (rilevanza esterna).

Il Bilancio sociale è lo strumento tramite il quale rappresentare informazioni qualitative, quantitative e monetarie dell'operato aziendale, raccolte attraverso schemi e procedure coerenti con lo scopo di analizzare e interpretare tali informazioni dall'interno, per monitorare, valutare, programmare e stabilire obiettivi conformi ai valori etici che caratterizzano l'azienda. In altri termini, il Bilancio sociale è uno strumento di comunicazione, ma è soprattutto un documento finale di un processo gestionale e decisionale.

La *rilevanza interna* del Bilancio sociale come processo di gestione si realizza attraverso:

- la riflessione sull'impostazione strategica della attività dell'azienda;
- l'integrazione tra gli strumenti gestionali;
- il coinvolgimento di tutti gli operatori interni.

La *rilevanza esterna* del Bilancio sociale quale rendiconto del processo di creazione di utilità sociale si realizza attraverso:

- la rappresentazione dei risultati raggiunti;
- la dimostrazione della coerenza delle proprie scelte con i piani programmatici, evidenziando la destinazione degli impieghi nelle varie aree di intervento.

Fonte: Raccomandazione 7, "Bilancio sociale: principi generali e linee guida per la sua adozione", emanata dal CNDC nel 2004, par. 8.

2. Le linee guida per la redazione del Bilancio sociale nell'impresa sociale

Ai sensi dell'art. 10, "Scritture contabili", comma 2, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155, "Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118", "*L'organizzazione che esercita l'impresa sociale deve, inoltre, redigere e depositare presso il registro delle imprese il Bilancio sociale, secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in modo da rappresentare l'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale*". L'obbligo riguarda anche i gruppi di imprese sociali che devono rendicontare la propria attività in un Bilancio sociale "*in forma consolidata*".

Con il decreto attuativo emanato il 24 gennaio 2008, il Ministero della solidarietà sociale ha specificato i contenuti da includere nel Bilancio sociale, che devono essere articolati in cinque sezioni, precedute da un'introduzione in cui sia esplicitata la metodologia adottata per la redazione del documento:

1. Introduzione: metodologia adottata per la redazione del Bilancio sociale.
2. Sezione A: Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori;
3. Sezione B: Struttura, governo ed amministrazione dell'ente;
4. Sezione C: Obiettivi e finalità;
5. Sezione D: Esame della situazione finanziaria;
6. Sezione E: Altre informazioni opzionali.

Il decreto dispone che il Bilancio sociale debba contenere, suddivise nelle sezioni sopraindicate, un contenuto "minimo", rappresentato dalle informazioni cui si fornirà un commento nei paragrafi seguenti (l'elencazione di dettaglio all'interno dei box coincide, anche nella numerazione, con quella del decreto attuativo).

1. Introduzione: metodologia adottata per la redazione del Bilancio sociale.

Relativamente alla nota metodologica, non sono indicati contenuti specifici né istruzioni su come debba essere strutturata. In questa sezione, normalmente, sono indicati i principi di rendicontazione cui eventualmente si fa riferimento, il processo di redazione del Bilancio sociale, le modalità di costruzione del sistema di indicatori per la raccolta e la verifica dei dati, il perimetro di riferimento, e altre informazioni che possano supportare la leggibilità e la comprensibilità del report.

Sezione A: Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori

1.2.2 Sezione A: Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori.

- a) nome dell'ente;
- b) indirizzo sede legale;
- c) altre sedi secondarie;
- d) nominativi degli amministratori, data di prima nomina e periodo per il quale rimangono in carica;
- e) nominativi dei soggetti che ricoprono cariche istituzionali;
- f) settore nel quale l'ente produce o scambia beni e servizi di utilità sociale, con indicazione dei beni e servizi prodotti o scambiati.

La Sezione A contribuisce a fornire un inquadramento generale dell'ente. Sarebbe opportuno indicare in questa sezione anche informazioni in merito al settore in cui l'ente opera e le principali dinamiche che lo hanno contraddistinto nel periodo di riferimento.

Sezione B: Struttura, governo ed amministrazione dell'ente

1.2.3 Sezione B: Struttura, governo ed amministrazione dell'ente.

- a) informazioni sull'oggetto sociale come previsto nello statuto;
- b) forma giuridica adottata dall'ente, con evidenza delle eventuali trasformazioni avvenute nel tempo;
- c) previsioni statutarie relative all'amministrazione e al controllo dell'ente;
- d) modalità seguite per la nomina degli amministratori;
- e) particolari deleghe conferite agli amministratori;
- f) per gli enti di tipo associativo informazioni sui soci dell'ente con indicazione del numero dei soci iscritti, con distinzione tra persone fisiche e giuridiche, dei soci dimessi o esclusi dall'ente;
- g) relazione sintetica della vita associativa, con l'indicazione del numero di assemblee svoltesi nell'anno, del numero di soci partecipanti all'assemblea annuale per l'approvazione del bilancio e dei temi sui quali i soci sono stati coinvolti;
- h) mappa dei diversi portatori di interessi con indicazione del tipo di relazione che lega l'impresa sociale alle singole categorie;
- i) compensi, a qualunque titolo corrisposti, ad amministratori e a persone che ricoprono cariche istituzionali elettive o non nell'impresa sociale;
- l) compensi, a qualunque titolo corrisposti, a soggetti eventualmente incaricati del controllo contabile;
- m) indicazione del valore massimo e del valore minimo delle retribuzioni lorde dei lavoratori dipendenti dell'ente con distinta evidenza di valore della retribuzione e numerosità per le diverse tipologie di contratto di lavoro;

- n) compensi corrisposti per prestazioni di lavoro non regolate da contratto di lavoro dipendente, con distinta evidenza di valore della retribuzione e tipologia di contratto;
- o) numero di donne sul totale dei lavoratori, con dettaglio per ciascuna tipologia di contratto di lavoro;
- p) imprese, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro in cui l'impresa sociale abbia partecipazioni, a qualunque titolo e di qualunque entità, con indicazione dell'attività svolta dagli enti partecipati e dell'entità della partecipazione. Nel caso di gruppi di imprese sociali, tenuti a redigere e depositare i documenti contabili ed il Bilancio sociale in forma consolidata, indicazione delle sinergie di gruppo che hanno consentito una migliore realizzazione delle finalità di utilità sociale e dei criteri di consolidamento;
- q) imprese, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro che abbiano nell'impresa sociale partecipazioni, a qualunque titolo e di qualunque entità, con indicazione dell'attività svolta dagli enti partecipanti e dell'entità della partecipazione. Analogamente a quanto previsto al punto p), per il caso di gruppi di imprese sociali, indicazione delle sinergie di gruppo che hanno consentito una migliore realizzazione delle finalità di utilità sociale e dei criteri di consolidamento;
- r) principali reti e collaborazioni attive con enti pubblici, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro ed altre imprese commerciali, specificando la natura del rapporto e delle intese;
- s) totale dei volontari attivi nell'organizzazione nell'ultimo anno e tipo di impiego presso l'organizzazione, con indicazione del numero di coloro che sono entrati e usciti nel suddetto periodo;
- t) numero e tipologie dei beneficiari, diretti e indiretti, delle attività svolte;
- u) valutazione degli amministratori circa i rischi di tipo economico-finanziario cui l'ente è potenzialmente esposto e dei fattori generali che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e descrizione delle procedure poste in essere per prevenire tali rischi.

La Sezione B è dedicata alla descrizione della governance dell'ente.

È importante richiamare l'attenzione sul punto h), "Mappa dei diversi portatori di interesse con indicazione del tipo di relazione che lega l'impresa sociale alle singole categorie", che rappresenta, in effetti, una tra le poche indicazioni relative al "processo" di rendicontazione sociale. Le linee guida non forniscono tuttavia strumenti specifici che illustrino come "mappare" i portatori d'interesse; è possibile quindi suggerire di avvalersi, ad esempio, di una griglia di rappresentazione (o di altri strumenti), quale quella prevista nella menzionata Raccomandazione 7, "Il Bilancio sociale nelle Anp: principi generali e linee guida per la sua adozione".

Dal punto di vista operativo la ricostruzione della mappa degli stakeholder può essere articolata nelle seguenti fasi:

- identificazione degli stakeholder interni ed esterni;
- distinzione tra persone fisiche e giuridiche;
- verifica e valutazione del grado di potere che gli stakeholder individuati esercitano sull'organizzazione, quale condizione per stabilire successivamente le più efficaci modalità di relazione con i medesimi.

Le evidenze di tale processo - che, si ripete, non segue procedure codificate ma che è l'esito di una profonda conoscenza delle relazioni che l'ente instaura quotidianamente con i diversi soggetti di riferimento - possono trovare, appunto, la propria rappresentazione nella seguente tabella, in cui sono posti in relazione i diversi stakeholder e le rispettive tipologie di legame che intrattengono con l'ente.

Tabella 15
La mappatura degli stakeholder

STAKEHOLDER \ RELAZIONE CON L'ENTE		Natura	Modalità	Frequenza
<i>Stakeholder interni</i>	Dirigenti	Rapporto contrattuale "forte"	Contatto collettivo con la struttura	Variabile
	Dipendenti	Rapporto contrattuale "forte"	Concorso nel processo produttivo	Quotidiana
	Volontari	Rapporto contrattuale "debole o "forte"	Concorso nel processo produttivo	Quotidiana

<i>Stakeholder Esterni</i>	Beneficiari	Legame istituzionale "forte"	Contatto diretto o indiretto con la struttura	Continua
	Fornitori	Legame istituzionale "debole" o "forte"	Coinvolgimento nel processo produttivo	Variabile
	Comunità locale	Legame istituzionale "debole" o "forte"	Collaborazione in iniziative comuni	Variabile
	Banche	Legame negoziale "forte"	Rapporto di collaborazione variabile	Continua

Le informazioni relative agli amministratori, alla vita dell'ente, ai lavoratori, alle politiche di genere, all'eventuale gruppo di cui fa parte l'impresa sociale, possono trovare ordinata collocazione anche nell'ambito di questa griglia, nella misura di comprenderne la rilevanza nel perseguimento dei fini istituzionali dell'ente. Occorre in questa sezione fare particolare attenzione a quanto richiesto in merito alla "valutazione degli amministratori circa i rischi di tipo economico-finanziario cui l'ente è potenzialmente esposto e dei fattori generali che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e descrizione delle procedure poste in essere per prevenire tali rischi". Si tratta di informazioni di natura anche qualitativa, diverse rispetto alle precedenti, principalmente tese a fotografare uno "stato dell'arte" sotto il profilo delle governance, nonché orientate ad effettuare una valutazione prospettica e lungimirante. E, d'altra parte, la richiesta dell'indicazione nel Bilancio sociale della gestione dei rischi di tipo economico-finanziario e delle politiche di "risk management" appare un aspetto estremamente positivo, in quanto informa i lettori esterni in merito agli eventuali rischi e incertezze che l'Enp deve gestire nel corso della propria attività istituzionale.

Sezione C: Obiettivi e attività

1.2.4 Sezione C: Obiettivi e attività.

- a) finalità principali dell'ente, in coerenza con quanto previsto nell'atto costitutivo o statuto e con specifico riferimento agli obiettivi di gestione dell'ultimo anno;
- b) riassunto delle principali attività che l'ente pone in essere in relazione all'oggetto sociale con specifica descrizione dei principali progetti attuati nel corso dell'anno;
- c) analisi dei fattori rilevanti per il conseguimento degli obiettivi, distinguendo tra quei fattori che sono sotto il controllo dell'ente e quelli che non lo sono;
- d) valutazione - utilizzando specifici indicatori qualitativi e quantitativi - dei risultati conseguiti ed in particolare dell'impatto sul tessuto sociale di riferimento, dei principali interventi realizzati o conclusi nell'anno, con evidenza di eventuali scostamenti dalle previsioni;
- e) forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei beneficiari delle attività;
- f) descrizione delle attività di raccolta fondi svolta nel corso dell'anno;
- g) indicazione delle strategie di medio-lungo termine e sintesi dei piani futuri.

La Sezione C include informazioni relative agli obiettivi e alle attività realizzate dall'impresa sociale, agli impatti sociali indiretti, agli indicatori qualitativi e quantitativi dei risultati conseguiti, ai principali interventi posti in essere e agli eventuali scostamenti dalle previsioni. In questa sezione vanno anche indicate le

attività di raccolta fondi e le strategie di medio-lungo periodo. Si tratta del cuore del Bilancio sociale, luogo in cui dotare gli stakeholder degli strumenti indispensabili perché possano valutare i risultati e l'impatto generato dall'impresa sul tessuto sociale, valutazione che il decreto "affida", al punto d), a "*specifici indicatori qualitativi e quantitativi*". Purtroppo le linee guida non forniscono alcuna indicazione su tali indicatori né sulla metodologia per individuare, costruire, adottare, valutare e comparare gli stessi.

La richiesta di fornire evidenza degli scostamenti dei risultati delle azioni intraprese rispetto alle previsioni precedentemente effettuate appare particolarmente rilevante sotto il profilo informativo. Le linee guida provano così a stimolare il procedimento di verifica di rispondenza e coerenza tra l'utilità sociale che l'impresa sociale "produce" e le ragioni per cui si è costituita: in breve la sua mission. In questa prospettiva, il Bilancio sociale, dando conto delle iniziative realizzate al fine di perseguire il fine istituzionale dell'Enp, svolge appieno la propria doppia funzione: costituire uno strumento di comunicazione e rappresentare un articolato e complesso processo gestionale.

Il punto g) della sezione deve illustrare le strategie di medio-lungo termine: anche se non espressamente richiamata dalle linee guida, la vision dell'impresa - ovvero la descrizione degli elementi e la rappresentazione di uno scenario prospettico che ne rifletta i valori nonché le aspettative e l'idea di sviluppo aziendale che il management desidera realizzare nel lungo periodo - potrebbe trovare spazio in questa sede.

Infine, nella Sezione C occorre descrivere le attività di raccolta fondi effettuate nel corso dell'anno. È importante sottolineare che la descrizione e l'indicazione degli importi delle attività promozionale e di raccolta fondi sono peraltro già previste dalle "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali", che dell'attività promozionale e di raccolta di fondi forniscono una puntuale definizione: "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;". Gli importi delle varie iniziative tese alla raccolta devono essere indicati nel Rendiconto gestionale (a oneri e proventi a sezioni contrapposte); in più, in nota integrativa è richiesta "una breve descrizione della politica di raccolta fondi e degli effettivi proventi introitati evidenziando il costo della raccolta;". È dunque del tutto evidente che le informazioni fornite nella Sezione C in merito alle attività di raccolta non potranno che richiamare quelle già indicate in bilancio.

Sezione D: Esame situazione finanziaria

1.2.5 Sezione D: Esame situazione finanziaria.

- a) analisi delle entrate e dei proventi con indicazione del rispetto del requisito di cui all'art. 2, comma 3, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155;
- b) analisi delle uscite e degli oneri;
- c) indicazione di come le spese sostenute hanno supportato gli obiettivi chiave dell'ente;
- d) analisi dei fondi, distinguendo tra fondi disponibili, fondi vincolati e fondi di dotazione;
- e) costi relativi all'attività di raccolta fondi, entrate conseguite e percentuale di tali entrate utilizzata per coprire i costi dell'attività di raccolta fondi;
- f) analisi degli investimenti effettuati, delle modalità di finanziamento ed indicazione di come questi investimenti sono funzionali al conseguimento degli obiettivi dell'ente.

La Sezione D raccoglie informazioni sulla situazione finanziaria e richiede indicazioni anche qualitative su entrate/proventi e uscite/oneri (a seconda che l'organizzazione adotti un sistema contabile di cassa o di competenza economica), nonché sui fondi del patrimonio netto (distinti in vincolati, disponibili e di dotazione) e sugli investimenti effettuati²⁴. Sono particolarmente interessanti le informazioni richieste al punto e), in cui, tra l'altro, il bilancio deve includere una sorta di "indice di efficienza", la percentuale delle entrate della raccolta utilizzata per coprire i costi dell'attività di raccolta fondi. Di più, se si effettua il rapporto tra il totale (espresso in euro) degli oneri generati dalla raccolta fondi e il totale dei proventi per competenza correlati alle attività di raccolta, il valore che ne scaturisce evidenzia, in centesimi di euro, la spesa media per ogni euro raccolto attraverso l'attività di fundraising²⁵.

$$\text{Indice di efficienza della raccolta fondi} = \frac{\text{Tot. } \text{€ On.R.F.}}{\text{Tot. } \text{€ Pr.R.F.}} = x \text{ } \text{€}$$

Dove opportuno, occorrerebbe riferire tale analisi alle singole iniziative di fundraising.

Anche in questo caso, i dati finanziari non dovranno che essere coerenti con quelli del bilancio di esercizio. Le informazioni potranno essere efficacemente rappresentate anche alla luce delle categorie interpretative già proposte dalle raccomandazioni del CNDC e riprese espressamente dalle "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle

24 Il legislatore richiede di comparare le "entrate" da raccolta fondi con i relativi "costi". A tale proposito, si deve rilevare che non è possibile confrontare valori di natura monetaria (le "entrate") con valori di origine economica (i "costi"). La richiesta del legislatore deve, perciò, essere letta nel senso di comparare: (i) elementi economici positivi e negativi derivanti dalla raccolta fondi e imputabili all'esercizio (quindi, proventi e correlati oneri), laddove l'Enp presenti i propri dati di sintesi secondo il principio della competenza economica; oppure, (ii) entrate ed uscite monetarie, qualora l'Enp rediga i propri prospetti facendo uso del criterio di cassa.

25 Per ulteriori indicazioni inerenti all'analisi dei dati economico-finanziari delle Enp, si veda: CNDC/Commissione "Aziende non profit", Raccomandazione n. 10, Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati.

imprese sociali”, emanate dall’Agenzia per le Onlus ai sensi dell’art. 2, comma 1, del decreto del Ministero dello sviluppo economico del 24 gennaio 2008, “Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l’impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell’articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155”.

Sezione E: Altre informazioni opzionali

Come per l’introduzione dedicata alla nota metodologica, anche per la Sezione E le linee guida non danno indicazioni o suggerimenti con riguardo ai suoi contenuti o alla sua struttura. Evidentemente, è questa la sede dove l’impresa sociale può comunicare ai propri stakeholder tutte le informazioni non previste specificamente nelle altre sezioni ma ritenute ugualmente utili alla legittimazione delle proprie strategie o idonee a supportare trasparenza ed intelligibilità delle iniziative realizzate e pianificate.

Processo di redazione

Il d.lgs. 155/2006, agli artt. 11, comma 2, e 14, comma 3, aveva inoltre previsto due importanti elementi obbligatori da inserire nel Bilancio sociale:

1) la risultanza del monitoraggio svolto dai sindaci dell’osservanza delle finalità sociali da parte dell’impresa; e, 2) l’indicazione degli esiti e del coinvolgimento dei lavoratori dell’impresa sociale nei termini e con le modalità specificate nei regolamenti aziendali o concordati dagli organi di amministrazione dell’impresa sociale con i loro rappresentanti. Il primo obbligo è evidentemente legato al superamento di due dei limiti indicati nel primo comma dell’articolo 2435-*bis* del c.c. ridotti della metà, che implicano l’introduzione di uno o più sindaci nell’impresa sociale (si veda Sezione 1). Relativamente al secondo, il decreto non fornisce ulteriori indicazioni, che devono dunque essere ricercate nel decreto attuativo. In effetti, nella Sezione C, “Obiettivi e attività”, al punto e), il decreto prevede l’indicazione delle *“forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei beneficiari delle attività”*. La norma non indica però alcuna *“forma di coinvolgimento”* specifica. Soltanto successivamente si ricavano alcune elementi interpretativi, laddove, dopo l’esposizione dei contenuti del Bilancio sociale, il decreto prevede che *“Quando ciò sia consentito dalla natura delle attività svolte e dalla tipologia dei beneficiari diretti e indiretti delle stesse, alla valutazione di cui al punto 1.2.4, lettera d), deve procedersi secondo modalità partecipate, che prevedano l’esplicito coinvolgimento dei beneficiari delle attività - diretti e indiretti - di cui al punto 1.2.3, lettera t).”*, e che *“In ogni caso, la valutazione di cui al punto 1.2.4, lettera d), deve essere realizzata con il coinvolgimento di tutti coloro*

che hanno prestato la propria opera presso l'impresa sociale, sia a titolo professionale sia a titolo volontario, secondo metodologie che vanno adattate alla dimensione e alla tipologia dell'impresa stessa."

Ricapitolando: nell'ambito della valutazione dei risultati conseguiti e, in particolare, dell'impatto sul tessuto sociale di riferimento, dei principali interventi realizzati o conclusi nell'anno, con evidenza di eventuali scostamenti dalle previsioni, ove possibile, si deve coinvolgere prioritariamente i beneficiari degli interventi e i lavoratori rispetto alle altre categorie di stakeholder.

Il richiamo del legislatore delegato al coinvolgimento dei lavoratori e destinatari delle attività svolte attraverso meccanismi, tra cui l'informazione, mediante i quali i medesimi possano esercitare un'influenza sulle decisioni che devono essere adottate nell'ambito dell'impresa, porterebbe a considerare in un approccio *multistakeholder* la cornice all'interno della quale sviluppare il processo di redazione e lo strumento del Bilancio sociale. D'altro canto, occorre che l'efficacia dell'elemento partecipativo (che in astratto può apparire un approccio auspicabile) sia valutata e interpretata alla luce delle specifiche realtà organizzative. Tale approccio, infatti, oltre che potenzialmente molto gravoso e difficilmente attuabile in organizzazioni con limitate risorse, potrebbe risultare in alcuni contesti sterile (ad esempio nel caso di organizzazioni attive nel campo della ricerca scientifica, considerata l'elevata componente tecnica delle decisioni da prendere in sede di comitato scientifico sui progetti da finanziare, oppure sulle procedure da implementare ecc.).

Dei motivi che hanno portato alla scelta degli stakeholder nel procedimento di coinvolgimento per la valutazione dei risultati va dato chiarimento nella introduzione metodologica al Bilancio sociale.

Da una prima osservazione, le indicazioni fornite nel decreto potrebbero apparire molto dettagliate, e forse troppo "statiche": in effetti, è indicata una struttura lineare dei contenuti ma minori informazioni ineriscono al procedimento di redazione. Sarebbe opportuno che nell'elaborare il Bilancio sociale le imprese individuino i migliori processi possibili di accountability in funzione delle proprie esigenze specifiche, della dimensione e del settore in cui operano, in modo che tale processo generi anche quell'attività di analisi e di auto-valutazione finalizzata al miglioramento della propria gestione: un'opportunità, questa, offerta dalla natura dello strumento in questione, la quale si associa alla funzione informativa della dimensione non economica.

A ben vedere, se confrontate con gli altri standard elaborati negli ultimi anni nel contesto nazionale, per loro natura queste linee guida lasciano ai redattori del Bilancio sociale una certa libertà nell'adozione delle modalità di redazione del documento e dei principi in base ai quali determinare alcuni dei contenuti relativi alle diverse sezioni.

3. La valutazione della performance

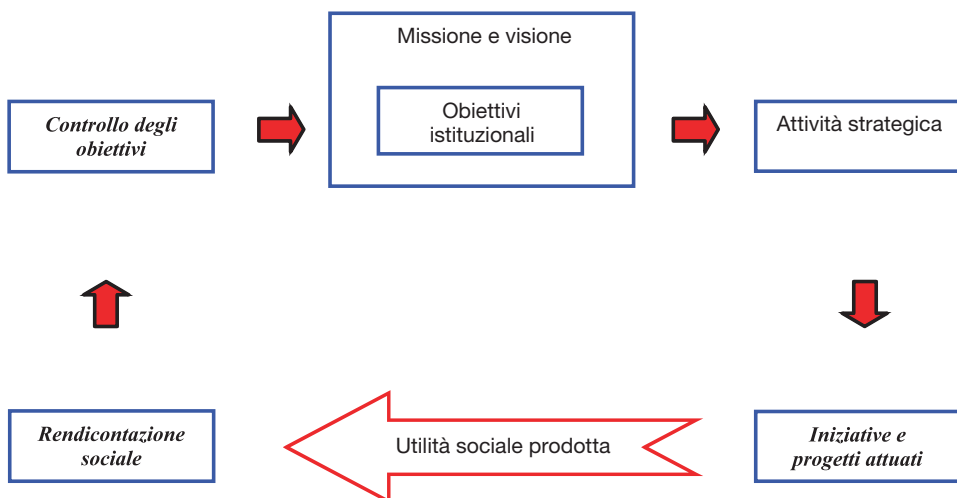
3.1 Elementi generali sugli indicatori di valutazione

Il Bilancio sociale, si è detto, rappresenta anche uno strumento tramite il quale individuare aree gestionali su cui intervenire per migliorare la produttività sociale dell'impresa: in tale prospettiva, risulta di particolare rilievo la possibilità da parte degli stakeholder di esercitare una funzione di controllo dell'attività posta in essere dall'impresa rispetto ai suoi obiettivi istituzionali.

Comuni principi di rendicontazione economico-contabili e sociali costituiscono le premesse per la definizione di categorie omogenee attraverso le quali comparare l'operato di diverse realtà aziendali appartenenti ad un medesimo settore.

Il legislatore prevede che nel Bilancio sociale la sezione C includa la *“valutazione - utilizzando specifici indicatori qualitativi e quantitativi - dei risultati conseguiti ed in particolare dell'impatto sul tessuto sociale di riferimento, dei principali interventi realizzati o conclusi nell'anno, con evidenza di eventuali scostamenti dalle previsioni”*; si è già evidenziato, peraltro, che non abbia esplicitato quali indicatori quantitativi e qualitativi adottare, né in che modo costruirli. La direzione aziendale non ha alcun supporto normativo e tecnico per definire un sistema di valutazione efficace e coerente.

In questa prospettiva occorre avviare una riflessione teorica volta ad individuare opportuni indicatori di *performance*, finalizzati ad un'adeguata valutazione dell'operato dell'impresa e all'effettuazione di una continua attività di confronto. A tal fine, è possibile analizzare le caratteristiche e le funzioni di una serie di indicatori che, costruiti nella forma di indici tra valori contabili o extracontabili,



rendano possibile la valutazione dell'efficacia della gestione aziendale e l'identificazione delle sue prospettive.

Occorre evidenziare che lo sviluppo di un sistema di indicatori non può prescindere da un'attività di pianificazione economico-finanziaria e dalla volontà del management di effettuare un controllo finalizzato all'eventuale riformulazione dei propri obiettivi operativi e strategici.

La “*valutazione dei risultati conseguiti*” non può che passare attraverso la verifica di congruenza tra gli obiettivi istituzionalmente perseguiti e gli strumenti/attività adottati per raggiungere quegli obiettivi. D'altra parte, la “*valutazione... . . . dell'impatto sul tessuto sociale di riferimento*” sembrerebbe abbracciare una prospettiva più ampia rispetto alla valutazione degli impatti diretti. In altri termini, la locuzione è riferibile anche alla verifica di *se e come* il processo di gestione e le modalità di attuazione degli interventi riflettano gli obiettivi strategici e la visione dell'impresa, e di *se e in che misura* l'azione dell'impresa sociale abbia prodotto risultati, cambiamenti e conseguenze inattesi. Inutile dire quanto arduo possa risultare il tentativo di dare conto di questi ultimi aspetti.

Infine, sarebbe opportuno che il procedimento di costruzione ed individuazione degli indicatori da parte delle imprese sociali fosse ideato nella prospettiva di una rilevazione periodica ed omogenea dei dati rilevanti.

3.2 Definizione di indicatore e di indice e loro costruzione

L'indicatore è uno strumento costituito da un valore quantitativo o qualitativo per misurare un fenomeno. Per ciascun fenomeno è possibile costruire molteplici indicatori, in funzione degli obiettivi della rendicontazione che scaturiscono dalla definizione dei valori e dalla pianificazione delle attività di un'organizzazione. Gli indicatori possono quindi oscillare da un massimo grado di oggettività (misurando, per esempio, i proventi generati da una campagna di raccolta fondi) ad un massimo grado di soggettività (rilevando, per esempio, la percezione dei donatori in merito alla legittimazione sociale di un'organizzazione).

È possibile costruire gli indicatori nella forma di numeri indice, ovvero di rapporti di valori numerici, i quali possono essere a loro volta opportunamente aggregati. Un numero indice può infatti essere:

- *semplice*, quando è il rapporto tra due quantità o frequenze ed è teso a confrontare l'intensità di una sola grandezza in due tempi o luoghi diversi (numeri indici temporali e territoriali);
- *complesso*, quando è invece la sintesi di più rapporti o numeri.

In generale, se i confronti temporali o territoriali riguardano un fenomeno le cui variazioni risultano dal concorso di più componenti (ad esempio, la disponibilità a donare ad un'organizzazione da parte della comunità di riferimento), un eventuale tentativo di misurazione potrebbe implicare la necessità di effettuare una sintesi delle informazioni elementari relative alle componenti che si reputa possano influenzarne i valori (ad esempio, reddito disponibile delle famiglie, efficacia dell'azione dell'organizzazione, livello di deducibilità dell'erogazione liberale ecc.). I numeri indice possono consentire la comparazione di unità di misura eterogenee e di fenomeni di natura diversa. L'impiego di numeri indice consente di verificare con maggior efficacia le ipotesi di causalità tra azioni realizzate ed obiettivi prefissati e aiuta ad interpretare l'evoluzione dei fattori che incidono su un determinato fenomeno.

Può tornare utile attribuire agli indicatori di uno stesso sistema di valutazione (specialmente nel caso di numeri indice) la caratteristica della "unidirezionalità", nel senso che all'aumento o alla diminuzione del loro valore corrisponda sempre un miglioramento o un peggioramento del fenomeno (identificati, naturalmente, alla luce della vision dell'organizzazione). Attribuendo ad ogni indice tale caratteristica, risultano possibili ulteriori aggregazioni; la comparazione dei cambiamenti intercorsi negli indicatori (evidenziati dalla prospettiva storica dei numeri indice) risulta così più agevole.

Nella scelta degli indicatori è opportuno considerare:

- a) il potenziale contributo della rendicontazione agli obiettivi (*rilevanza*);
- b) la capacità di riflettere il fenomeno (*attendibilità*);
- c) la disponibilità delle fonti informative (*misurabilità*) alle quali attingere per la raccolta dei dati discreti.

È possibile calcolare gli indicatori con una procedura articolata in quattro fasi:

1. raccolta dei dati;
2. calcolo del valore grezzo (indicatore);
3. (eventuale) calcolo del numero indice;
4. (eventuali) aggregazioni dei numeri indice per la valutazione di un fenomeno complesso.

3.3 Classificazioni

Per "valutare i risultati", a seconda delle varie organizzazioni e del tipo di attività poste in essere, potrà essere necessario svolgere un'attività di monitoraggio delle iniziative e/o una rilevazione più specificamente orientata all'analisi della *performance*. Occorre premettere che è possibile distinguere gli indicatori in funzione di molteplici variabili e caratteristiche e che, pertanto, uno stesso indicatore può appartenere a più di una tra le classi individuate, secondo il punto di vista, il contesto nell'ambito del quale viene adottato, gli obiettivi della rilevazione.

L'Appendice B illustra le diverse tipologie di indicatori che possono essere predisposti per illustrare la performance dell'impresa sociale.

sezione 4

Profili fiscali

- 1. Inquadramento della disciplina fiscale nell'ambito del decreto n. 155/2006 ● 2. La mancata previsione di uno specifico regime fiscale dell'impresa sociale. ● 3. L'impresa sociale e gli enti non commerciali ● 4. La reale portata normativa dell'art.17 del decreto 155/2006 ● 5. Individuazione del regime impositivo delle imprese sociali ai fini delle imposte sul reddito ● 6. Il rapporto tra l'attività di impresa sociale e gli enti commerciali ● 7. Gli studi di settore

1. Inquadramento della disciplina fiscale nell'ambito del decreto n. 155/2006

Per una corretta analisi della disciplina tributaria dell'impresa sociale, occorre, anzitutto, ribadire che la disciplina contenuta nel d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155 è indirizzata non soltanto alle società ed enti del libro V del cod. civ, ma anche ad altri soggetti, che hanno una rilevanza esclusivamente ai fini tributari, quali gli enti non commerciali e le Onlus.

Nel diritto tributario, infatti, i soggetti passivi non sono soltanto quelli giuridicamente capaci secondo l'ordinamento civile, ma anche quegli enti con autonomia patrimoniale imperfetta, che godono di una capacità giuridica di diritto comune (le società semplici, le società di fatto, le associazioni non riconosciute). Emerge sin da subito che il dettato normativo del decreto, se da un lato reca una disciplina civilistica organica delle imprese sociali, dall'altro non contiene alcuna ulteriore disposizione di ordine tributario di tipo agevolativo, né di tipo impositivo.

È, in realtà, proprio il trattamento tributario a costituire il vero limite di questa nuova categoria normativa, essendo stato volutamente trascurato dal Legislatore delegante, in particolar modo laddove non è stato previsto alcuno specifico beneficio fiscale, sebbene da più parti richiesto.

Ad oggi, la mancanza di incentivi, nonché i problemi di coordinamento con le norme fiscali in materia di enti non commerciali e con le disposizioni speciali vigenti, nonché la mancata previsione di un regime tributario *ad hoc* dell'impresa sociale rischiano di condizionare negativamente le scelte degli imprenditori del

settore non profit, non influenzati dall'*appeal* del profilo fiscale di fronte alla scelta se sottoporsi o meno ad una serie di controlli e vincoli, al fine di fregiarsi della qualifica di impresa sociale.

La mancanza di agevolazioni fiscali, oltre ad una scarsa conoscenza da parte del sistema economico della nuova figura dell'impresa sociale, rallenta inevitabilmente lo sviluppo della qualifica di impresa sociale.

Ciò nonostante, è possibile individuare anche una funzione promozionale, di tipo "intrinseco", all'introduzione di questa categoria: la possibilità di utilizzare la qualifica di impresa sociale e di farlo in via esclusiva, ai sensi del disposto dell'art. 7, comma 3, del decreto, agevolerebbe di per sé tali organizzazioni nei rapporti con gli utenti, con i finanziatori istituzionali, con i committenti, nonché con gli enti pubblici; inoltre, l'elevare l'impresa sociale a categoria giuridica potrebbe di fatto più facilmente renderla oggetto di futuri provvedimenti agevolativi.

2. La mancata previsione di uno specifico regime fiscale dell'impresa sociale

Il dettato normativo del decreto n. 155/2006 non contiene quindi disposizioni di carattere tributario, né di tipo agevolativo né di carattere impositivo.

Ciò trova una sostanziale conferma nell'art. 18, comma 1, del medesimo decreto (*Disposizione di carattere finanziario*), che, nel demandare la fase attuativa del provvedimento alle amministrazioni competenti, ha espressamente escluso "nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica", consentendo solo di avvalersi "delle risorse umane, strumentali o finanziarie disponibili alla legislazione vigente". Ha, in sostanza, esplicitato il fatto che il decreto non prevede disposizioni di particolare favore fiscale, come tali idonee a determinare una perdita di gettito per lo Stato.

Nonostante la mancata previsione di uno specifico regime tributario dell'impresa sociale, l'aspetto fiscale dell'impresa sociale è immanente nell'intera disciplina. La *ratio* che ha spinto il legislatore ad introdurre nel nostro ordinamento la figura dell'impresa sociale, che è quella di colmare una lacuna, venutasi a creare nel corso degli anni, fra le esigenze del terzo settore e gli strumenti giuridici messi a disposizione dall'ordinamento per perseguire detta finalità, segue la scia di un processo già iniziato proprio dal Legislatore tributario.

A ben guardare, è stato proprio il legislatore fiscale che ha permesso a determinati enti associativi di svolgere anche una particolare attività commerciale, per la quale non erano stati idoneamente strutturati sotto il profilo civilistico. Nella consapevolezza che risultasse necessario riconoscere anche la funzione produttiva degli Enp, il legislatore delegato, ha esteso ad un numero ancora più ampio di soggetti la possibilità di esercitare attività sociali in forma imprenditoriale, superando il vecchio assioma impresa sociale = cooperativa sociale.

3. L'impresa sociale e gli enti non commerciali

Il d.lgs. 155/2006 ed il d.lgs. 460/19997 si occupano entrambi di organizzazioni del terzo settore, ma sotto differenti profili e senza che sussista una perfetta coincidenza circa l'ambito oggettivo di loro applicazione.

Il d.lgs. 155/2006 individua una particolare categoria di organizzazioni, quella delle imprese sociali, che non coincide con le categorie descrittive degli enti non commerciali, di cui costituisce una "qualifica" aggiuntiva (così come già previsto per le Onlus dallo stesso decreto 460). Rispetto all'impresa sociale, gli enti commerciali e gli enti non commerciali si pongono rispetto alla prima non in un rapporto di alternatività, bensì di complementarità; per cui, ad esempio, un'associazione o una società di capitali possono essere qualificati come impresa sociale pur mantenendo il proprio status di ente non commerciale, ente commerciale od Onlus solo a condizione che presenti i requisiti per la qualifica fissati dalla relativa norma tributaria.

Sotto il profilo soggettivo, la nuova categoria giuridica è caratterizzata da trasversalità, in quanto in essa possono essere inquadrare tutte le organizzazioni private, comprese le società (art. 1 decreto), quindi sia gli enti compresi nel libro I cod. civ, quali associazioni, fondazioni e comitati, sia le società del libro V, indipendentemente dalla forma giuridica prescelta (società di capitali, società di persone, società cooperative). Tale qualifica, in sostanza, oltre a poter essere attribuita ai tradizionali destinatari di provvedimenti premiali, quali le Onlus, può essere assunta anche da enti che rimangono indifferenti rispetto all'applicazione di norme di favore, sia in forza della forma giuridica prescelta (società di capitali o di persone), sia per effetto dell'estraneità rispetto all'orbita applicativa di queste ultime.

Sotto il profilo oggettivo, poi, l'ambito di applicazione delle due discipline non coincide perfettamente, posto che i requisiti richiesti non sono i medesimi. A tal riguardo, è decisivo il requisito dell'attività, dal momento che notevoli sono le differenze tra le due discipline, sia per quanto riguarda la natura imprenditoriale e non imprenditoriale dell'attività, sia per quanto riguarda l'oggetto ed i destinatari dell'attività.

L'utilità sociale dell'attività viene poi definita dall'art. 2 del d.lgs. 155/2006 secondo un modello già sperimentato in materia di Onlus, ovvero assumendo un'elencazione tassativa di settori di attività, anche se nella seconda parte della norma si prevede che possono acquisire la qualifica di impresa sociale le organizzazioni che, indipendentemente dai settori in cui operano, esercitano attività d'impresa al fine dell'inserimento lavorativo dei soggetti che siano lavoratori svantaggiati e disabili (mutuando la norma sulle coop sociali di tipo b).

Riguardo l'assenza di scopo di lucro (art. 3 del decreto), poi i limiti indiretti alla

distribuzione degli utili sono definiti in modo assai vago, soprattutto ove confrontati alla disciplina delle Onlus e delle stesse cooperative sociali o di quelle a mutualità prevalente. Il divieto di perseguire finalità lucrative appare, quindi, per l'impresa sociale a maglie più larghe. Infatti nell'impresa sociale non vengono considerate distribuzioni indirette di utili: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci a prezzi inferiori a quelli di mercato così come l'acquisto di beni o servizi a prezzi superiori al loro valore normale.

4. La reale portata normativa dell'art. 17 del decreto 155/2006

Stante la mancanza di un'espressa previsione normativa sulla disciplina fiscale dell'impresa sociale, l'unica disposizione che assume rilievo ai nostri fini è l'articolo 17, nel quale al comma 1 si legge *“Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e gli enti non commerciali di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti”*.

La norma dispone che l'assunzione della qualifica di impresa sociale in capo ad Onlus ed enti non commerciali di cui al d.lgs. 460/97 non pregiudica la possibilità di continuare a fruire dei regimi agevolativi previsti da altre disposizioni vigenti, quali appunto quelle dettate dal d.lgs. n. 460/1997 con riguardo agli enti non commerciali e alle Onlus, sempre ove ricorrano le condizioni previste.

La qualifica di impresa sociale appare, quindi, “neutrale” rispetto alle categorie delineate dalla legislazione fiscale a fini agevolativi.

Lo scopo dell'articolo 17 è quindi affermare che le organizzazioni già qualificate come enti non commerciali ed eventualmente Onlus secondo il d.lgs. 460/97 non perdono tale qualifica per effetto della successiva assunzione della qualifica di impresa sociale secondo il d.lgs. 155/2006. Nonché di sottolineare che la qualifica di Onlus e/o ente non commerciale è acquisita solo ed esclusivamente in conformità a quanto disposto dal d.lgs. 460/97, dacchè la intervenuta qualifica di impresa sociale non ha a tal fine alcuna rilevanza e non attribuisce alcun particolare privilegio.

Pertanto appare scorretto in assoluto l'assunto che le imprese sociali non godono di alcun trattamento di favore, in quanto l'aver adottato il modello della pluralità delle forme giuridiche ha comportato che l'impresa sociale risulta comunque destinataria delle agevolazioni già operanti nell'ordinamento in favore degli enti non commerciali e delle Onlus. Piuttosto, è vero il fatto che non sono previste agevolazioni aggiuntive e che le stesse operano se l'impresa sociale sia anche ente non commerciale o Onlus.

La mancanza di un'espressa previsione normativa in materia fiscale non può essere intesa come una "rinuncia" da parte del Legislatore a disciplinare in modo compiuto ed espresso i profili tributari dell'impresa sociale. L'espresso richiamo ad alcune disposizioni di natura tributaria - seppur relative a determinati ambiti settoriali - contenuto nell'art. 17 del decreto, non consente di sostenere che esista nel decreto un vuoto normativo circa il regime fiscale delle imprese sociali.

Contestualmente, si deve rilevare che, per quanto detto, le imprese sociali rette in forma societaria continuano a ricadere nel regime degli enti commerciali.

5. Individuazione del regime impositivo delle imprese sociali ai fini delle imposte sul reddito

Per individuare il regime impositivo cui sono soggette le imprese sociali ai fini delle imposte sul reddito, è necessario rapportare il modello dell'impresa sociale alle categorie dei soggetti individuati dalla disciplina IRES (art. 73 del TUIR), e di conseguenza al regime tributario stabilito con riguardo a ciascuno di essi.

Ciò perchè il reddito assoggettato ad imposizione assume una diversa composizione e determinazione in funzione della forma giuridica assunta dal soggetto passivo, dalla residenza di quest'ultimo e dalla commercialità o meno dell'attività svolta, a ciascuna categoria di soggetti di cui all'art. 73 del TUIR corrispondono diverse regole di tassazione in funzione della natura e della attività del soggetto. Nell'ambito tributario assume una fondamentale importanza la distinzione tra enti che esercitano o meno in via principale un'attività commerciale.

Mentre, non sorgono dubbi qualora il legislatore tributario faccia dipendere il regime fiscale dalla veste giuridica prescelta (come nel caso, ad esempio, di società di persone, di capitali), maggiori problemi si pongono quando la tassazione sia, invece, collegata alla natura commerciale o non commerciale dell'attività svolta.

Di conseguenza, per le imprese sociali aventi natura di società commerciale si rende applicabile il principio in base al quale il reddito, da qualunque forma provenga, si considera reddito d'impresa, per il cd. principio di attrazione, venendo imputato *pro quota* ai singoli soci in proporzione alle quote di partecipazione ed indipendentemente dalla partecipazione ex art. 5 TUIR, nel caso di imprese sociali - società di persone, e restando tassato in capo alla società secondo la disciplina IRES in caso di società di capitali.

Nel caso di imprese sociali - aventi natura di enti associativi occorre avere, invece, riguardo alla commercialità o meno dell'attività svolta ab origine (cioè a prescindere dalla qualifica di impresa sociale).

Nel caso di realizzazione di attività commerciali, il reddito prodotto dall'attività sarà considerato come reddito d'impresa, e come tale assoggettato ad IRES, ai sensi dell'art. 81 del TUIR. Nel caso di attività istituzionali, invece, l'attività sarà istituzionale per definizione o decommercializzata e pertanto la relativa entrata non avrà rilevanza fiscale.

Pertanto, qualora per una associazione lo svolgimento di una attività fosse inquadrabile come istituzionale e quindi le relative entrate non avessero rilevanza fiscale, l'inquadramento rimane lo stesso pur avendo la qualifica di impresa sociale (principio della neutralità fiscale già su richiamato).

Il dettato normativo dell'art. 17 del decreto rivela il modello prescelto dal legislatore, che è quello della possibile compatibilità dell'attività economico imprenditoriale ai fini della qualifica di impresa sociale e l'esercizio di attività istituzionale dell'ente non commerciale.

Per essere più precisi, della coesistenza tra principalità dell'attività economico-imprenditoriale in ambito civilistico (su cui si regge la qualifica di impresa sociale) e la collateralità-marginalità dell'esercizio di attività commerciale in ambito tributario (su cui si regge invece la qualifica di ente non commerciale o Onlus). Ciò significa che l'impresa sociale, che si caratterizza per *"l'esercizio in via stabile e principale di un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale"* e che ai sensi dell'art. 2, comma 3 del medesimo decreto, sussiste ogniqualvolta i *"relativi ricavi sono superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale"*, non deve inevitabilmente ricadere nella categoria degli enti commerciali, di quegli enti cioè che, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera b) del TUIR *"hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"*. In tal modo, il legislatore ha voluto indicare che il regime fiscale degli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (e quindi anche delle Onlus) è palesemente influenzato da meccanismi normativi di *"decommercializzazione"*.

Si pensi, ad esempio, all'art. 143, comma 1 secondo periodo del TUIR, che prevede che per gli enti non commerciali *"non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del cod. civ. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamenti di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione"*; nonché all'art. 148 del TUIR, che detta minuziose regole in merito alla commercialità dell'attività svolta nei confronti degli associati partecipanti; e ancora, all'art. 150 del TUIR, che statuisce al primo comma che per le Onlus non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

Ricordiamo che è proprio dal combinato disposto degli art. 143 e 148 del TUIR che la dottrina ha desunto che vanno considerate “non commerciali quelle attività che, seppur oggettivamente corrispondenti a quelle contemplate dall’art. 51 del TUIR, siano peraltro esercitate secondo criteri di gestione non economici e, dunque, secondo assetti fondamentalmente non corrispettivi”.

Inoltre, si deve rilevare che i proventi derivanti dall’attività fiscalmente imprenditoriale devono essere raffrontati, ai fini della qualificazione come commerciale, con il “valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali”, secondo il disposto dell’art. 149, comma 2, lett. b) del TUIR.

Per cui potrebbe accadere ad esempio che una Associazione possa ambire ad assumere la qualifica di impresa sociale, per il fatto che oltre il 70% dei ricavi derivano dall’attività d’impresa volta alla produzione o scambio di beni e servizi di utilità sociale, senza per questo dover considerarsi come ente commerciale, e non in forza dei suddetti meccanismi di “decommercializzazione”, bensì:

- perché il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati nell’esercizio dell’attività non commerciale non supera quello dei ricavi conseguiti;
- perché, anche in assenza del precedente requisito, gli altri elementi che il legislatore ha individuato nell’art. 149, comma 2, lett. a), c) e d) del TUIR inducono a qualificare l’ente come non commerciale;
- perché ulteriori circostanze non previste nell’elencazione –esemplificativa – dell’art. 149, comma 2 del TUIR, supportano la natura non commerciale dell’organizzazione.

6. Il rapporto tra l’attività di impresa sociale e gli enti commerciali

Una delle questioni ancora aperte riguarda l’interpretazione del vincolo fissato dal decreto inerente *l’esercizio in via stabile e continuativa di un’attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi pur se di utilità sociale*. Infatti da una lettura superficiale dei primi articoli del decreto 155 si potrebbe propendere per una qualificazione dell’impresa sociale nel solo ambito degli enti commerciali, per cui tutti gli enti che la esercitano in via prioritaria sarebbero necessariamente enti commerciali dal punto di vista tributario, con la conseguente tassazione dell’intero reddito prodotto come reddito d’impresa.

Inoltre, sul piano pratico, ciò che crea problemi è la disposizione che precisa che l’attività di utilità sociale può essere ritenuta principale quando i relativi ricavi sono superiori al 70% dei ricavi complessivi dell’organizzazione che eser-

cita l'impresa sociale, che appare poco inerente con la nozione di ente non commerciale, come definito dall'art. 73, lett. c) del TUIR (enti che "non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale").

Infatti la definizione di attività principale formulata dal Legislatore nell'art. 2 si rivela del tutto disarmonica con il dettato normativo e la ricostruzione della disciplina dell'impresa sociale sin qui delineata, al punto tale da sollevare dubbi di legittimità e di ragionevolezza della propria permanenza nel corpo del decreto. Da una più attenta analisi della norma in esame si deve ritenere che le imprese sociali non debbano sempre rientrare, in quanto tali, nell'ambito degli enti commerciali, e di conseguenza essere assoggettati al relativo regime fiscale. La rinuncia da parte del Legislatore a ricondurre, ai fini tributari, l'impresa sociale in una categoria di soggetti IRES ben precisa, quale che sia, è un ulteriore elemento per ritenere che non si possa addivenire a tale soluzione in modo generalizzato.

Se così non fosse, non avrebbe senso la previsione dell'art. 17 che fa salva l'impresa sociale - ente non commerciale o Onlus, né più in generale la libertà di forma giuridica. Sarebbe stato sufficiente, piuttosto, il solo modello dell'impresa sociale - società di capitali, visto che ai fini fiscali gli enti commerciali sono del tutto equiparati alle società di capitali.

A nostro avviso, occorre dare rilievo preponderante al reale intento del legislatore - di fornire strumenti civilistici più evoluti agli operatori del terzo settore che conducono attività economiche rilevanti dal punto di vista quantitativo, mediante strutture che non erano state pensate per tale fine -, nonché al dettato normativo dell'art. 17 del decreto, che richiamando il d.lgs. 460/97 ammette esplicitamente la possibilità per gli enti fiscalmente non commerciali e per le Onlus di essere qualificati anche come imprese sociali; palesando chiaramente il principio che l'attività economica ai fini civilistici non equivale ad attività commerciale ai fini fiscali.

Si è sinora dimostrato come principio immanente di tutta la disciplina sia la effettiva compatibilità tra l'attività economico imprenditoriale ai fini della qualifica di impresa sociale e l'esercizio di attività istituzionale dell'ente non commerciale e di conseguenza, della coesistenza tra principalità dell'attività economico-imprenditoriale svolta dall'impresa sociale e la collateralità -marginalità dell'esercizio di attività commerciale in ambito tributario, su cui si regge la qualifica di ente non commerciale.

Detta compatibilità non può certamente essere messa in discussione da un criterio dettato dal legislatore in materia civilistica per una mera quantificazione dell'attività di utilità sociale (è principale quando i relativi ricavi sono superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale) Detto criterio, in un'ottica sistematica, non è atto ad interrompere il nesso di com-

patibilità tra impresa sociale ed ente non commerciale, ed andrebbe per tali ragioni, se non espunto, almeno armonizzato con il quadro generale sinora delineato dell'impresa sociale.

7. Gli studi di settore

A conclusione della sezione dedicata ai profili fiscali è opportuno ricordare che l'Agenzia delle Entrate si è recentemente soffermata sull'applicabilità degli studi di settore alle imprese sociali (Agenzia delle Entrate, prot. 2009/40768 e circolare 29/E del 18 giugno 2009).

L'Agenzia muove le proprie considerazioni dall'assunto che gli studi di settore sono sviluppati in base all'analisi del funzionamento e dell'efficienza delle realtà economiche a cui tali studi sono normalmente indirizzati. Tali analisi comportano che lo studio debba essere effettuato prendendo in esame condizioni di "normalità".

La *ratio* con cui il legislatore ha istituito il modello dell'impresa sociale, la presenza di un'attività non lucrativa e l'impiego di personale disabile e svantaggiato contraddistinguono realtà che possono risultare inconciliabili con gli studi di settore. In sostanza, la previsione di indicatori di coerenza sostanzialmente articolati su modelli aziendali volti alla realizzazione di un profitto può rendere in molti casi i risultati prodotti con riferimento alle imprese sociali non rappresentativi.

In questo contesto, l'Amministrazione finanziaria aveva già individuato una "condizione di inapplicabilità" per i soggetti consortili e le cooperative a mutualità prevalente. Nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999, infatti, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, relativamente a tali soggetti "in sede di contraddittorio ... gli uffici terranno conto, comunque, che ... operano in situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti".

Con la risoluzione n. 330/E del 14 novembre 2007, l'Amministrazione finanziaria, rinforzando tale orientamento, ha esplicitato che gli uffici debbano tener conto delle particolari "situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti". Anche in questa circostanza non rileva la figura giuridica dell'impresa sociale, la quale, indipendente dal fatto che sia costituita in forma di ente di tipo associativo o in forma societaria, può esulare dall'applicabilità dei menzionati studi di settore.

Pur confermando l'applicazione degli studi di settore anche alle imprese sociali, quindi, la circolare dell'Agenzia delle Entrate conclude specificando che "nell'eventuale fase di controllo, effettuata sulla base degli studi di settore, gli uffici dovranno tener conto, di volta in volta, della sussistenza del requisito della mutualità, delle particolari situazioni locali e della tipologia di attività svolta, così da valutare la credibilità dei ricavi presunti a fronte di quanto dichiarato dal contribuente."

Conclusioni: quali vantaggi per l'impresa sociale

A conclusione di questo primo Quaderno riteniamo opportuno soffermarci ad analizzare se vi siano concreti vantaggi per un ente di cui al libro I del c.c. o per una società di cui al libro V del c.c. nell'acquisizione dello status di impresa sociale. Sulla base di quanto sostenuto finora, sia nella parte fiscale che negli altri profili analizzati, appare evidente come certamente non è l'ambito fiscale la leva che può spingere ad esempio una società di capitali o una Onlus a mettere in atto tutti gli adempimenti costitutivi e gestionali per acquisire la qualifica di impresa sociale; infatti sia per la prima che per la seconda nulla cambia rispetto alle specifiche norme di riferimento in campo fiscale.

Viceversa l'inquadramento civilistico nell'ambito imprenditoriale può rappresentare un incentivo nei confronti degli enti non commerciali i quali si troverebbero a beneficiare di alcuni elementi propri dei soggetti for profit, abbondantemente analizzati in precedenza, che solo a mero titolo esemplificativo qui richiamiamo:

- la responsabilità patrimoniale limitata per le associazioni non riconosciute;
- l'acquisizione dello status di impresa anche per gli enti non commerciali, mediante l'iscrizione nel registro delle imprese, con tutti i relativi vantaggi ivi inclusi quelli di poter partecipare a bandi di accesso ai finanziamenti (nazionali ed internazionali) per le imprese;
- la maggiore trasparenza nella comunicazione agli stakeholder delle attività realizzate dagli enti profit e non profit;
- lo svolgimento di attività economico-commerciale (nella misura massima del 30% dei proventi) in settori diversi dall'attività "principale".

È pertanto evidente che, fatte salve le note critiche via via evidenziate, va riconosciuto comunque il merito del Legislatore nell'aver favorito l'incontro del mondo del non profit con quello profit, che spesso, nella pratica quotidiana, si sfiorano raggiungendo anche diversi punti di contatto. Infatti è stata data dignità e forma a tutta una serie di soggetti che da tempo svolgevano, di fatto, attività imprenditoriali sociali senza averne una piena legittimazione. È però necessario per l'immediato futuro che il Legislatore doti questa norma innovativa di una forza propria, attraverso strumenti normativi *ad hoc* che possano far superare i limiti evidenziati nell'ambito di questo lavoro, consentendo al maggior

numero di soggetti possibili l'approdo nell'ambito dell'impresa sociale. Pertanto, senza rifuggire dalle proprie responsabilità professionali e sociali, uno degli obiettivi che il CNDCEC e la Commissione "Analisi normativa enti non lucrativi e impresa sociale" si prefiggono nei prossimi mesi, sarà quello di elaborare, nell'ambito delle proprie competenze, proposte di modifica ed integrazione del d.lgs. 155/06 da proporre al Legislatore al fine di concorrere al raggiungimento del pieno e meritato sviluppo dell'impresa sociale.

Francesco Maria Perrotta

Presidente della Commissione "Analisi normativa enti non lucrativi e imprese sociale"

Appendice A - Schemi di bilancio

STATO PATRIMONIALE

	Dati in euro Anno t	Dati in euro Anno t-1
ATTIVO		
A) Quote associative ancora da versare		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali:		
1) spese modifica statuto		
2) costi di ricerca, sviluppo e pubblicità		
3) diritti di brevetto industriale e diritti		
4) spese manutenzioni da ammortizzare		
di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
5) altri oneri pluriennali		
6) Altre		
Totale		
II - Immobilizzazioni materiali:		
1) terreni e fabbricati		
2) impianti e attrezzature		
3) altri beni		
4) Immobilizzazioni in corso e acconti		
5)		
Totale		
III - Immobilizzazioni finanziarie		
1) partecipazioni		
2) crediti		
di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
3) altri titoli		
Totale		
Totale immobilizzazioni (B)		
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze:		
1) materie prime, sussidiarie, e di consumo		
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati		
3) lavori in corso su ordinazione		
4) prodotti finiti e merci		
5) acconti		
Totale		
II - Crediti:		
1) verso clienti		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) crediti tributari		
3) imposte anticipate		
4) verso altri		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
Totale		
III - Attività finanziarie non immobilizzate		
1) Partecipazioni		
2) Altri titoli		
Totale		
IV - Disponibilità liquide		
1) depositi bancari e postali		
2) Assegni		
3) denaro e valori in cassa		
Totale		
Totale attivo circolante (C)		
D) Ratei e risconti		
Totale attivo		

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

CONTI D'ORDINE

- relativi agli impegni
- relativi a garanzie e altri rischi in corso
- relativi ai beni di terzi presso l'ente
- relativi a beni propri presso terzi

RENDICONTO GESTIONALE

ONERI	Anno T	Anno T-1	PROVENTI E RICAVI	Anno T	Anno T-1
1) Oneri da attività tipiche 1.1) Acquisti 1.2) Servizi 1.3) Godimento beni di terzi 1.4) Personale 1.5) Ammortamenti 1.6) Oneri diversi di gestione 1.7) ...			1) Proventi e ricavi da attività tipiche 1.1) Da contributi su progetti 1.2) Da contratti con enti pubblici 1.3) Da soci ed associati 1.4) Da non soci 1.5) Altri proventi e ricavi 1.6) ...		
2) Oneri promozionali e di raccolta fondi 2.1) Raccolta 1 2.2) Raccolta 2 2.3) Raccolta 3 2.4) Attività ordinaria di promozione			2) Proventi da raccolta fondi 2.1) Raccolta 1 2.2) Raccolta 2 2.3) Raccolta 3 2.4) Altri		
3) Oneri da attività accessorie 3.1) Acquisti 3.2) Servizi 3.3) Godimento beni di terzi 3.4) Personale 3.5) Ammortamenti 3.6) Oneri diversi di gestione 3.7) ...			3) Proventi e ricavi da attività accessorie 3.1) Da attività connesse e/o gestioni commerciali accessorie 3.2) Da contratti con enti pubblici 3.3) Da soci ed associati 3.4) Da non soci 3.5) Altri proventi e ricavi 3.6) ...		
4) Oneri finanziari e patrimoniali 4.1) Su rapporti bancari 4.2) Su prestiti 4.3) Da patrimonio edilizio 4.4) Da altri beni patrimoniali 4.5) Oneri straordinari			4) Proventi finanziari e patrimoniali 4.1) Da rapporti bancari 4.2) Da altri investimenti finanziari 4.3) Da patrimonio edilizio 4.4) Da altri beni patrimoniali 4.5) Proventi straordinari		
5) Oneri di supporto generale 5.1) Acquisti 5.2) Servizi 5.3) Godimento beni di terzi 5.4) Personale 5.5) Ammortamenti 5.6) Altri oneri 5.7) ...					
<hr style="width: 100%;"/> Risultato gestionale positivo			<hr style="width: 100%;"/> Risultato gestionale negativo		

RENDICONTO DEGLI INCASSI, DEI PAGAMENTI E SITUAZIONE PATRIMONIALE

Periodo amministrativo

T

T-1

SEZIONE A Incassi e pagamenti

Dati in Euro

Dati in Euro

A1 Incassi della gestione

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

A2 Incassi in c/capitale

Incassi derivanti da disinvestimenti		
Incassi da prestiti ricevuti		
sub totale		

A3 Totale incassi

--	--	--

A4 Pagamenti della gestione

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

A5 Pagamenti in conto capitale

Investimenti		
Rimborso prestiti		
sub totale		

A6 Totale pagamenti

--	--	--

Differenza tra incassi e pagamenti

A7 Fondi liquidi iniziali		
A8 Fondi liquidi a fine anno		

Appendice B - Indicatori di misurazione della performance

Con riguardo alla prospettiva di verificare la capacità dell'ente di perseguire le proprie finalità istituzionali, gli indicatori possono essere distinti in:

a) Indicatori di contesto:

- forniscono informazioni sulla realtà socioeconomica in cui sono attuati i progetti e le iniziative poste in essere dall'organizzazione;
- possono assumere forma sia quantitativa sia qualitativa.

Esempi: dotazione di infrastrutture nel territorio; tasso di disoccupazione; tasso di abbandono scolastico; rapporto percentuale lavoratori precari/dipendenti a tempo indeterminato; tasso di occupazione extracomunitaria; ecc.

b) Indicatori di processo:

- riflettono gli aspetti operativi di gestione di un progetto o di un intervento territoriale ritenuti rilevanti;
- possono assumere forma sia quantitativa sia qualitativa;
- possono essere impiegati per rilevare lo stato di avanzamento dei progetti o degli interventi (ad esempio, erogazioni effettive rispetto a quelle programmate o numero di beneficiari che entrano ed escono dai programmi di intervento, grado di implementazione di codici etici, modelli organizzativi e procedure, anche in applicazione del d.lgs. 231/2001, ore medie di formazione annue per dipendente o volontario);
- tramite la loro aggregazione si possono costruire indicatori di contesto.

Esempi: informazioni su meccanismi di gestione amministrativa e finanziaria; dati sul sistema informativo; procedure di partecipazione democratica dei lavoratori e dei volontari alla vita dell'organizzazione; modalità di selezione dei partecipanti e dei destinatari dei progetti; tempi dell'azione amministrativa; modalità e procedure di interazione tra diversi stakeholder; ecc.

Dal punto di vista dei singoli progetti e interventi, gli indicatori rappresentano la misura di realizzazioni materiali, di risultati o di impatti:

a. Indicatori di realizzazione materiale:

- sono volti, appunto, a fornire indicazioni sullo stato di esecuzione effettiva e di compimento di un progetto o di un intervento;
- hanno natura e forma quantitativa e possono essere espressi in unità sia fisiche sia monetarie.

Esempi: capacità di accoglienza in termini di posti disponibili realizzati in un centro di recupero di tossicodipendenti; contributo pro-capite erogato in un progetto di sostegno finanziario a nuclei familiari svantaggiati; ecc.

b. Indicatori di risultato:

- sono volti a misurare l'effetto diretto e immediato prodotto da un progetto realizzato da un'organizzazione o da un'iniziativa attuata sul territorio;
- possono assumere forma sia quantitativa sia qualitativa e possono essere espressi in unità sia fisiche sia monetarie;
- possono fornire informazioni sui cambiamenti intervenuti negli elementi di contesto;
- possono fornire informazioni anche a livello di comportamenti, di capacità o di prestazioni dei beneficiari diretti.

Esempi: numero di soggetti che iniziano un percorso di recupero in seguito a un progetto di costruzione di una nuova struttura di servizio sociale; effetto moltiplicatore sulle risorse del settore pubblico locale realizzato in virtù di iniziative comunali per la raccolta fondi mirati alla realizzazione di progetti di solidarietà sociale; ecc.

c. Indicatori di impatto:

- hanno la funzione di rilevare le conseguenze che i progetti avviati da un'organizzazione o un intervento realizzato sul territorio generano oltre agli effetti immediati sui diretti beneficiari;
- possono assumere forma sia quantitativa sia qualitativa;
- acquistano maggior significato laddove analizzati alla luce di altri indicatori ad essi collegati dalla sequenza logica delle fasi di attuazione di progetti (*indicatori di realizzazione e indicatori di risultato*).

Esempi: variazione del tasso di disoccupazione comunale in seguito a progetti di recupero di soggetti svantaggiati; variazione del numero di posti letto disponibili nei reparti di medicina d'urgenza degli ospedali comunali in seguito a progetti di apertura di nuove strutture di recupero per tossicodipendenti; ecc.

Sotto un profilo completamente diverso, è possibile identificare alcune tipologie di indicatori nell'ambito di un ideale processo di trasformazione delle risorse della gestione o dei progetti attuati nonché delle modalità tramite le quali tale processo viene realizzato. In questo senso gli indicatori possono distinguersi in:

1) Indicatori di input:

- sono volti a misurare le risorse umane, naturali ed energetiche disponibili, impiegate nelle attività e nei processi aziendali, settoriali o territoriali;
- possono assumere forma sia quantitativa sia qualitativa ancorché siano espressi prevalentemente in valori numerici ed in particolare in unità fisiche o monetarie.

Esempi: numero di dipendenti e volontari impiegati in particolari progetti o attività, suddivisi per tipologia contrattuale, età, sesso ed eventuale appartenenza a categorie protette; materie prime utilizzate per peso e volume; consumo di energia suddiviso per fonte energetica; ecc.

2) Indicatori di output:

- sono tesi a quantificare e misurare gli impatti fisici in uscita prodotti dalle attività e dai processi aziendali o dai progetti/iniziativae realizzate;
- possono assumere forma sia quantitativa sia qualitativa ancorché siano espressi prevalentemente in valori numerici ed in particolare in unità fisiche o monetarie.

Esempi: peso totale dei rifiuti per tipologia e per metodi di smaltimento nel processo produttivo; numero di pazienti giornalieri o annuali sottoposti a cure; numero annuo di progetti di ricerca finanziati o di scoperte effettuate da un'organizzazione di ricerca scientifica; numero di opere restaurate in un progetto di valorizzazione del patrimonio artistico; interventi di bonifica sul contesto di riferimento di un'organizzazione ambientalista; ecc.

3) Indicatori di outcome:

- sono volti a “misurare”, al di là dell'output fisico, gli effetti sociali dell'attività di un'organizzazione o dei progetti attuati sul contesto di riferimento o su parte di esso (comunità locale, ambiente, clientela, ecc.);
- possono assumere forma avere natura sia quantitativa sia qualitativa;
- sono di difficile utilizzo (e secondo alcuni di dubbia utilità) a causa dell'interazione tra i vari processi (produttivi, sociali, ambientali) e con le conseguenze di altri fenomeni generati in sistemi esterni a quello di riferimento;
- la difficoltà di adozione può essere correlata alla necessità di rilevazione rispetto ad un ampio arco temporale di riferimento.

Esempi: impatti ambientali significativi della produzione e del trasporto dei beni/materiali utilizzati per l'attività produttiva dell'organizzazione; impatti sociali della erogazioni fornite alla comunità di riferimento; ecc.

Infine, relativamente alle modalità con le quali possono essere gestiti i processi aziendali, o possono essere realizzati i singoli progetti e interventi, o possono essere impiegate le varie risorse disponibili - in sostanza, in un'ottica trasversale rispetto agli ambiti classificatori sopraindicati - , possiamo distinguere gli indicatori in:

l) Indicatori di efficienza:

- sono volti a misurare, in generale, il rapporto tra input (risorse impiegate) e output realizzati (prodotti, servizi o risultati), fornendo elementi per la valutazione della qualità e della quantità dei processi e dei progetti, nel raggiungimento di obiettivi pre-determinati;

- mostrano situazioni positive laddove gli oneri sostenuti non siano superiori a quelli previsti nei documenti revisionali;
- assumono prevalentemente forma quantitativa.

Esempi: percentuale di materiale utilizzato derivante da materiale riciclato; percentuale di energia prodotta e/o utilizzata proveniente da fonti rinnovabili; rapporto tra totale dei dipendenti e totale delle pratiche di sportello evase in un'unità di tempo; rapporto tra personale sanitario della struttura e tempi medi di degenza dei pazienti in un'unità di tempo; quantità di rifiuti e/o consumi per unità di prodotto o per euro di fatturato; grammi di rifiuti/Kg. di prodotto; ecc.

II) Indicatori di efficacia:

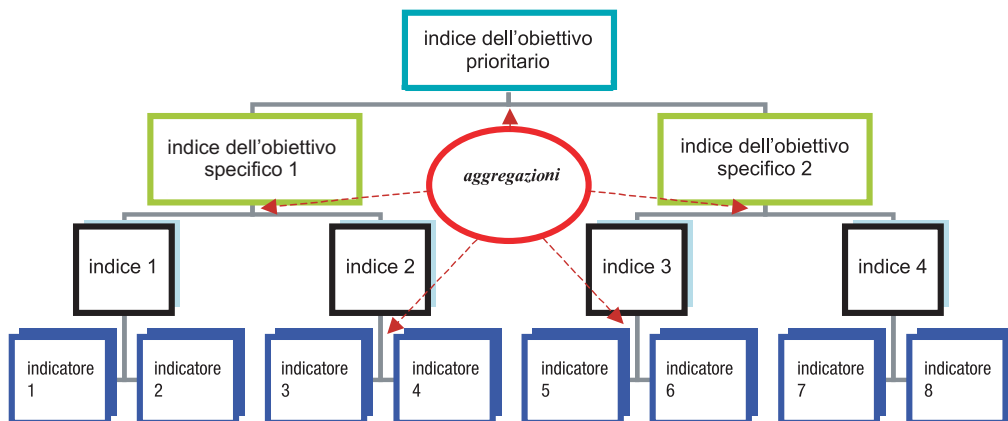
- sono tesi a misurare il grado di raggiungimento di predeterminati obiettivi strategici o prioritari di un progetto o, in generale, dell'attività di un'organizzazione, obiettivi che declinano direttamente o indirettamente la missione aziendale;
- possono assumere forma sia quantitativa sia qualitativa ed essere espressi in unità fisiche o monetarie.

Esempi: risultati di progetti volti alla riduzione del consumo di acqua, di energia indiretta utilizzata, delle emissioni, dei rifiuti prodotti, e riduzioni effettivamente ottenute per un'azienda di produzione che attui una politica di sviluppo sostenibile; rapporto tra obiettivi istituzionali fissati e risultati di impatto sociale conseguiti nell'ambito dell'attività di un'organizzazione che operi secondo principi di stakeholder engagement della comunità locale di riferimento; valore monetario delle sanzioni sostenute per mancato rispetto di regolamenti e delle leggi in materia di sicurezza da parte di un'impresa che abbia come obiettivo la valorizzazione delle proprie risorse umane; programmi di formazione e prevenzione dei rischi attivati a supporto dei lavoratori da un'organizzazione operativa nel settore del reinserimento lavorativo; incidenza ed ammontare di investimenti per la protezione dell'ambiente, suddivise per tipologia, in un'organizzazione per la tutela ambientale; ecc.

III) Indicatori di economicità:

- sono tesi a misurare un concetto "discrezionale", in cui l'organizzazione ambisce a valutare il livello di efficienza dei processi produttivi ed erogativi o di iniziative di comportamento in relazione alle risorse a disposizione dell'organizzazione medesima destinate a quelle specifiche attività.

In generale, per la maggior parte degli indicatori quantitativi, può risultare vantaggioso avvalersi di numeri indice, vale a dire, come già accennato, da strumenti di misura costituiti da rapporti di valori, ad esempio nei casi in cui si vogliono monitorare o valutare le priorità attribuite ad un progetto o ad un intervento da parte di una organizzazione o di un'autorità territoriale, circostanza che implichi la necessità di aggregare diversi indicatori di realizzazione e di risultato.



Schemi operativi di sintesi

Normativa sull'Impresa sociale

Legge 118 del 13/06/2005

Decreto legislativo 155 del 24/03/2006

Decreti attuativi del 24/01/2008

Definizione di Impresa sociale (art. 1, comma 1)

“Organizzazioni private senza scopo di lucro che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale”

Campi di intervento dell'Impresa sociale (art. 2, comma 1)

Il decreto indica 11 settori:

1. Assistenza sociale
2. Assistenza sanitaria
3. Assistenza socio-sanitaria
4. Educazione, istruzione e formazione
5. Tutela dell'ambiente e dell'ecosistema
6. Valorizzazione del patrimonio culturale
7. Turismo sociale
8. Formazione universitaria e post-universitaria
9. Ricerca ed erogazione di servizi
10. Formazione extra-scolastica
11. Servizi strumentali alle Imprese sociali

Acquisizione qualifica di Impresa sociale (art. 2, commi 2 e 4)

Acquisizione della qualifica di “impresa sociale” per le organizzazioni che esercitano attività d’impresa al fine dell’inserimento lavorativo di:

- Lavoratori svantaggiati
- Lavoratori disabili

Per evitare che le finalità della legge vengano eluse è necessario che i lavoratori svantaggiati e/o disabili siano in misura non inferiore al trenta per cento dei lavoratori impiegati a qualunque titolo nell’impresa.

Assenza scopo di lucro (art. 3)

Utili e/o avanzi di gestione devono essere destinati allo svolgimento dell’attività statutaria, o ad incremento del patrimonio;

Divieto di distribuzione indiretta di utili in favore di amministratori, soci, lavoratori e collaboratori, partecipanti ecc.

Limitazione della responsabilità patrimoniale (art. 6)

Fermo restando quanto già disposto in tema di responsabilità limitata per le diverse forme giuridiche previste dal libro V del c.c., l’art. 6 d.lgs.: 155/2006 stabilisce che le organizzazioni che esercitano un’impresa sociale rispondono, per le obbligazioni assunte, soltanto con il patrimonio d’impresa alle seguenti condizioni:

Patrimonio superiore a € 20.000 (ventimila)

Il beneficio della limitazione della responsabilità sorge dal momento dell’iscrizione nell’apposita sezione del registro delle imprese.

La limitazione di responsabilità patrimoniale viene meno, quando risulta che, in seguito a perdite, il patrimonio è diminuito di oltre un terzo rispetto all’importo minimo stabilito

Costituzione dell’Impresa sociale (art. 5, comma 1)

Forma e contenuto:

L’organizzazione che esercita un’impresa sociale deve essere costituita con atto pubblico; unica deroga è prevista per gli enti ecclesiastici, ai quali è consentito redigere l’atto con scrittura privata autenticata;

L’atto costitutivo, oltre a contenere quanto specificamente previsto per ciascun tipo di organizzazione, deve indicare:

- l’oggetto sociale, specificando una o più attività elencate nell’art. 2, comma 1 e 2;
- l’assenza di scopo di lucro.

Iscrizione nel registro delle imprese (art. 5, commi 2 e 3)

- Il deposito dell’atto costitutivo deve effettuarsi entro trenta giorni, a cura del notaio

- o degli amministratori, per l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese;
- L'iscrizione avviene per via telematica, ai sensi art.31, comma 2 della legge 340/2000;
- La relazione di accompagnamento deve precisare che l'iscrizione ha natura sostitutiva ai fini dell'acquisizione della qualifica di impresa sociale.

Modello organizzativo dell'Impresa Sociale (artt. 8 e 9)

Organo amministrativo

L'art. 8 comma1 stabilisce:

“la nomina della maggioranza dei componenti delle cariche sociali non può essere riservata a soggetti esterni all'organizzazione che esercita l'impresa sociale, salvo quanto specificamente previsto per ogni tipo di ente dalle norme legali e statutarie e compatibilmente con la sua natura”

Due ulteriori disposizioni integrano tale norma:

1. L'atto costitutivo deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali;
2. “non possono rivestire cariche sociali soggetti nominati dagli enti di cui all'art.4 comma 3” e cioè da “ imprese private con finalità lucrative e dalle amministrazioni pubbliche...”

Particolare attenzione sarà rivolta al coinvolgimento dei destinatari delle attività svolte dall'ente che potranno essere eletti sia pure in percentuale minoritaria.

Disciplina rapporto sociale

L'art. 9 cita:

“Le modalità di ammissione ed esclusione soci, nonché la disciplina del rapporto sociale sono regolate secondo il principio di non discriminazione....gli atti costitutivi devono prevedere la facoltà dell'istante che dei provvedimenti di diniego di ammissione o di esclusione possa essere investita l'assemblea dei soci,compatibilmente con la forma giuridica dell'ente”

Principio di non discriminazione può riferirsi a:

- Clausole di prelazione;
- Clausole che attribuiscono particolari diritti ai singoli soci;
- Clausole costitutive di categorie diversificate di azioni (nelle società di capitali);

Organo di controllo (art. 11)

Per quanto attiene alla disciplina dei controlli interni, il legislatore introduce il controllo promiscuo.

Controllo contabile

L'art. 11 comma 4 prevede l'obbligo del controllo contabile quando:

“...l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'art. 2425 bis del c.c. ridotti della metà”

In questo caso il controllo contabile è esercitato da uno o più revisori contabili iscritti nell'apposito registro, o dai sindaci, purchè abbiano l'iscrizione all'albo dei revisori contabili.

Se non si verifica la condizione di cui sopra per l'assunzione della carica di sindaco non è richiesto il possesso di particolari requisiti soggettivi.

Compiti dell'organo di controllo

Vigilare su:

- Osservanza della legge e dello statuto;
- Rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- Adeguatezza aspetto amministrativo, contabile ed organizzativo dell'ente;
- Monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali dell'impresa.

**Del monitoraggio deve essere data risultanza
in sede di redazione del Bilancio sociale.**

Lavoro nell'Impresa Sociale (art. 14)

A norma dell'art.14 ai lavoratori dell'impresa sociale deve essere corrisposto un trattamento economico e normativo non inferiore a quello stabilito dai contratti e accordi collettivi in vigore. È ammessa la prestazione di attività di volontariato, nei limiti del 50% dei dipendenti dell'impresa sociale.

Profili contabili (art. 10)

A norma dell'art.10 l'impresa sociale ha l'obbligo di tenere:

- Il libro giornale;
- Il libro degli inventari.

Qualora la dimensione dell'impresa lo richieda, essa dovrà registrare le scritture come previsto dall'art. 2214, c.c., anche in funzione dei controlli imposti ai sindaci.

E di redigere e depositare presso il registro delle imprese:

- “Un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa”
- Relazione di accompagnamento
- Bilancio sociale

A norma dell'art. 14 comma 3, nel Bilancio sociale occorre inoltre dar conto degli esiti del coinvolgimento dei lavoratori nei processi decisionali relativi alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni e/o dei servizi prodotti o erogati.

Operazioni straordinarie (art. 13)

L'art. 13 stabilisce che:

le operazioni di trasformazione, fusione e scissione devono effettuarsi in modo da preservare l'assenza di scopo di lucro.

L'operazione di cessione deve essere svolta in modo da preservare il perseguimento delle finalità di interesse generale.

Tutte le operazioni di cui sopra deve essere realizzate in conformità alle linee guida del decreto emanato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previa comunicazione agenzia per le Onlus.

Nelle operazioni di cessazione d'impresa, il patrimonio residuo deve essere devoluto a Onlus, associazioni, fondazioni, comitati ecc rispettando le norme statutarie.

Profili fiscali

Il d.lgs. 155/2006 non prevede disposizioni tributarie né agevolative né impositive.

Gli enti (commerciali o non commerciali) si pongono rispetto all'impresa sociale in posizione di complementarietà: l'ente può qualificarsi impresa sociale mantenendo il proprio status.

Onlus ed enti non commerciali continuano ad applicare le disposizioni previste dal d.lgs. 460/1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previste (art.17 d.lgs. 155/2006).

