



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea in
Amministrazione Finanza
e Controllo

Tesi di Laurea

**I controlli contabili nella
“Fondazione F.Ili Zulianello - ONLUS”**

Relatore

Ch. Prof. Valerio Simonato

Laureanda

Sara Rubin

Matricola

851536

Anno Accademico

2018/2019

A me stessa

Ringraziamenti

Arrivare alla fine di un cammino ricco di salite e discese e vedere tutta la strada percorsa fa sempre una certa impressione. Ripensare a quanto fatto in questi cinque anni e dover racchiudere in queste pagine tutto l'impegno, la fatica e la costanza avuta in questo periodo non è stato per niente facile.

Il percorso affrontato mi ha cresciuto molto da tanti punti di vista ma se ora sono arrivata a questo traguardo è stato grazie a tutte le persone che mi hanno sostenuta e incoraggiata ad andare avanti e non mollare mai.

Voglio ringraziare innanzitutto il mio relatore, il Professor Valerio Simonato, che sebbene non mi abbia accompagnata passo passo nella stesura della tesi mi ha lasciata libera di esprimere il mio sapere lasciandomi modo di organizzare il lavoro nella maniera che ritenevo più opportuna per me.

Devo ringraziare la Fondazione F.lli Zulianello, soprattutto il Presidente Angelo Manzato, il revisore Dott. Pierluigi Zulianello e lo Studio Zulian, senza i quali non avrei saputo da dove iniziare ad arrampicarmi su questa montagna di leggi e normative speciali delle quali una persona poco esperta come me in materia poco riesce a comprendere.

La mia famiglia, mamma, papà, Giulia e Erica: grazie per avermi sempre incoraggiata a non mollare, per avermi fatta sorridere qualunque cosa accadesse e per avermi sempre sostenuta in questo mio percorso, nonostante i miei scleri da sessione. Dimenticavo: Scott, il nostro tenerone che soprattutto nell'ultimo periodo in mancanza di attenzione da parte mia veniva a cercare le coccole come solo lui sa fare.

Francesco, il mio angelo, che seppur con un carattere che si scontra molto con il mio ha sempre saputo spronarmi a dare il meglio di me ed è sempre stato paziente nei momenti bui di questi cinque anni comprendendo che le cose si sarebbero sistemate da sole e bisognava avere solo un pizzico di pazienza in più.

Un grazie immenso va a Chiara e Vanessa per esser state delle compagne di viaggio strepitose. Chiara grazie per aver "creato" questo trio con un semplice "Ehi ciao! Ma tu eri in triennale con me!". Vanessa, che dire, un'amicizia nata proprio per caso e che l'ultimo periodo procedeva a messaggi e chiamate per una formattazione della tesi che non ci piaceva e per la paura di non riuscire a laurearsi. Grazie ragazze per aver alleggerito il peso e le difficoltà di questo cammino.

Pas de danse, una seconda casa con una famiglia un po' allargata che in questi anni di università mi ha dato modo di continuare a coltivare la mia passione. Grazie Giada, Chiara, Silvia e Serena per esservi fidate di me e del mio lavoro e grazie a Giorgia, Giadi e Claudia per esser state una squadra sempre e comunque!

Un grazie lo devo anche a tutti gli amici (siete troppi, mi servirebbe un altro libro per elencarvi!) che leggeranno queste pagine e che si sono subito i miei lamenti e i miei momenti di disperazione pre-esami e soprattutto pre-laurea.

Grazie a Stefano, per essere stato sempre un punto di riferimento in questi cinque anni di studio e per essere sempre stato disponibile nel riempirmi di libri per i miei esami ma soprattutto per la mia tesi!

Ho voluto tenere per ultimo il grazie più importante per me: "La Rosa Blu", la mia fonte di ispirazione per la vita. A parole è molto difficile esprimere quanto questa associazione mi abbia regalato negli anni e non sarò mai abbastanza grata ai miei genitori per avermi permesso di vivere questa realtà. La famiglia de "La Rosa Blu" è una famiglia speciale, unica che non scambierei con nulla la mondo. Mi ha ispirata nella vita vissuta fino ad oggi, mi è sempre stata di ispirazione per gli elaborati conclusivi dei miei percorsi di studi e chissà cosa mi riserverà per il futuro.

Indice

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO I – Le Fondazioni	3
1.1 Analisi giuridica delle fondazioni	3
1.1.1 <i>Aspetti generali</i>	3
1.1.2 <i>Atto di fondazione</i>	4
1.1.3 <i>Scopo</i>	5
1.1.4 <i>Patrimonio</i>	5
1.1.5 <i>Organizzazione e amministrazione</i>	6
1.1.6 <i>Nullità</i>	8
1.1.7 <i>Modifica e revoca dell’atto di fondazione</i>	9
1.1.8 <i>Riconoscimento giuridico</i>	10
1.1.9 <i>Fondazioni non riconosciute</i>	12
1.1.10 <i>Estinzione</i>	12
1.2 Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale.....	14
1.3 La “Fondazione F.lli Zulianello – ONLUS”	18
1.3.1 <i>Servizi offerti dalla “Fondazione F.lli Zulianello – ONLUS”</i>	19
1.3.2 <i>Gli organi della Fondazione</i>	20
1.3.3 <i>Patrimonio e mezzi finanziari</i>	21
1.3.4 <i>Bilancio consuntivo della Fondazione</i>	22
1.3.5 <i>Estinzione della Fondazione</i>	22
CAPITOLO II - Il bilancio degli enti non profit.....	23
2.1 Introduzione al sistema informativo di bilancio.....	23
2.2 Libri contabili e libri fiscali obbligatori.....	23
2.3 Il bilancio degli enti non profit.....	26
2.4 Linee guida e schemi che per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit (Agenzia per le Onlus – 2009).....	32
2.4.1 <i>Lo Stato Patrimoniale</i>	33
2.4.2 <i>Il Rendiconto gestionale</i>	34
2.4.3 <i>Il Conto economico gestionale</i>	35
2.4.4 <i>Semplificazioni per gli enti minori</i>	35
2.4.5 <i>La Nota integrativa</i>	36

2.4.6 <i>La Relazione di missione</i>	36
2.5 Contabilità e bilancio delle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale	37
2.6 Il bilancio della “Fondazione F.Ili Zulianello – ONLUS”	39
CAPITOLO III - L’attività di controllo negli enti non profit.....	45
3.1 Peculiarità e criticità dell’attività di controllo negli enti non profit	45
3.2 Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del Dottore Commercialista e dell’Esperto Contabile (CNDCEC – 2011).....	47
3.2.1 <i>L’attività di vigilanza</i>	51
3.2.2 <i>La revisione contabile</i>	54
3.3 I controlli da parte di enti esterni sugli enti non profit	60
3.4 L’organo di controllo nella “Fondazione F.Ili Zulianello – ONLUS”	62
CONCLUSIONE	83
BIBLIOGRAFIA	87
SITOGRAFIA	88

INTRODUZIONE

Sempre più al giorno d'oggi si parla di terzo settore e di altruismo verso il prossimo.

Negli ultimi anni si è assistito ad un incremento significativo delle istituzioni non profit e dei soggetti che prestano lavoro all'interno. Le stime aggiornate al 2016 pubblicate dall'ISTAT hanno registrato 343.432 istituzioni (+2,1% sul 2015) operanti all'interno del settore non profit e 812.706 dipendenti (+3,1% sul 2015). Nel biennio esaminato sono risultate in forte aumento le fondazioni sia in termini di numerosità (+16,4%) sia in termini di dipendenti (+10,3%). Dal punto di vista del settore operativo, l'incremento maggiore si è registrato nell'ambito dell'assistenza sociale e della sanità mentre a livello territoriale il Nord Italia vede oltre il 50% delle istituzioni attive contro il 26,7% dell'Italia meridionale e insulare¹.

Si può quindi osservare come questo settore sia importante e quale peso possa assumere nella nostra società.

Quando si ha a che fare con un ente non profit gli interessi in campo sono molteplici e pertanto diventa curioso e alquanto interessante conoscere e approfondire alcuni aspetti economici di questo settore.

Nell'elaborato che segue ci si è voluti concentrare su come una fondazione rappresenti all'esterno la propria situazione economica e su come questa possa essere resa certa e sicura agli occhi di un soggetto terzo.

È stato quindi innanzitutto illustrato ampiamente l'istituto delle fondazioni con un approfondimento giuridico sulle disposizioni previste dal nostro legislatore per tale ente.

Successivamente è stata posta l'attenzione sulla formazione del bilancio per gli enti non profit riscontrando non poche difficoltà a causa di una non chiara e definita disciplina in materia.

Infine si è affrontata la tematica delle modalità più opportune per la certificazione del bilancio di un ente non lucrativo confrontandole con quelle connesse alle attività di controllo che normalmente vengono svolte nell'ambito delle imprese commerciali.

Per rendere l'elaborato più concreto in ogni capitolo è stato inserito un riferimento a un caso reale di fondazione: la "Fondazione F.lli Zulianello – ONLUS" che gestisce un centro di

¹ Le informazioni inserite derivano dal Comunicato stampa dell'ISTAT del 11 ottobre 2018 il quale prende come periodo di riferimento l'anno 2016.

assistenza per anziani non autosufficienti. Tutte le informazioni inerenti alla Fondazione in esame derivano da colloqui intercorsi con gli organi dell'ente e da documenti cortesemente ricevuti per mano del Presidente della Fondazione.

La fondazione in oggetto presenta i requisiti per essere considerata Onlus pertanto nell'elaborato vi sono riferimenti anche alla disciplina di tali soggetti.

Parlando di non profit e di terzo settore, è lecito pensare alla recente Riforma attuata mediante la legge delega del 6 giugno 2016, n. 106 la quale ha permesso di emanare il decreto legislativo del 3 luglio 2017, n. 117 intitolato "Codice del Terzo settore". In questa sede tuttavia non ci dilungheremo nell'analisi di tale codice in quanto ad oggi non risultano emessi tutti i decreti attuativi richiesti per l'effettiva entrata in vigore delle disposizioni e tantomeno tale decreto risulta approvato dalla Commissione Europea.

CAPITOLO I – Le Fondazioni

1.1 Analisi giuridica delle fondazioni

Per poter comprendere in maniera esaustiva il modo in cui il bilancio di una fondazione possa essere certificato da un soggetto come il revisore è necessario fare un passo indietro e analizzare giuridicamente la figura della fondazione.

Considerato che l'argomento in oggetto presenta molte peculiarità si ritiene di suddividere il paragrafo in sottoparagrafi per una migliore comprensione.

1.1.1 Aspetti generali

La fondazione è un'istituzione creata da uno o più fondatori per destinare un patrimonio ad uno specifico scopo. In particolare in Italia esistono varie tipologie di fondazioni: fondazioni di partecipazione, fondazioni bancarie, fondazioni lirico - sinfoniche, fondazioni di comunità, fondazioni di impresa e fondazioni di famiglia (a quest'ultima tipologia appartiene la "Fondazione F.lli Zulianello – ONLUS" che esamineremo nel prossimo paragrafo).

A seconda dell'attività svolta si possono distinguere:

- le fondazioni operative;
- le fondazioni di erogazione.

Le fondazioni operative svolgono direttamente un'attività che consente di perseguire le proprie finalità statutarie erogando servizi direttamente ai cittadini². Queste fondazioni quindi non erogano i frutti del proprio patrimonio ma li utilizzano direttamente cercando al tempo stesso ulteriori fonti di entrata per sostenere l'attività³.

Le fondazioni di erogazione invece sono caratterizzate dalla cessione dei frutti derivanti dal rendimento del patrimonio a soggetti che con la propria attività perseguono fini analoghi a quelli della fondazione stessa.

Le fondazioni sono regolamentate dal libro I, titolo II e capo II del codice civile (precisamente dagli artt. 14-35 c.c.). In questa sezione del codice civile buona parte delle disposizioni prende in considerazione associazioni e fondazioni congiuntamente ma alcune disposizioni regolamentano l'ente in oggetto in maniera separata.

² Si possono in questo senso osservare fondazioni che gestiscono ospedali, case di riposo, musei ecc.

³ BARBETTA, *Le fondazioni. Il motore finanziario del terzo settore*, Bologna, 2013, pag. 20.

1.1.2 Atto di fondazione

L'art. 14 c.c. identifica l'atto pubblico e la disposizione testamentaria come le uniche forme lecite di costituzione di una fondazione.

L'atto pubblico deve contenere l'atto costitutivo redatto necessariamente dal fondatore, pena la nullità dell'atto di fondazione.

È opportuno specificare che l'atto costitutivo (documento con cui il fondatore manifesta la propria volontà di istituire l'ente), congiuntamente allo statuto (documento che regola l'organizzazione e le modalità di realizzazione dello scopo), formano il negozio di fondazione o atto di fondazione⁴. Mentre l'atto costitutivo deve pervenire necessariamente dal fondatore, lo statuto può avere diversa provenienza; in mancanza di statuto infatti provvederà l'autorità a cui viene richiesto il riconoscimento giuridico alla sua emanazione.

L'atto costitutivo ha forma di atto unilaterale e pertanto la volontà espressa del fondatore produce fin da subito tutti i suoi effetti, senza necessità di accettazione alcuna.

Nel caso in cui la costituzione di una fondazione derivi dalla volontà di più fondatori, l'atto pubblico conterrà una pluralità di atti costitutivi rispettivamente sottoscritti da ogni singolo fondatore.

L'art. 16 c.c. elenca gli elementi obbligatori dell'atto costitutivo e dello statuto i quali devono pertanto contenere la denominazione dell'ente, l'indicazione dello scopo, del patrimonio e della sede, nonché le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione, pena la nullità dell'atto. Nello specifico caso delle fondazioni devono altresì essere indicati i criteri e le modalità di erogazione delle rendite⁵. L'atto costitutivo e lo statuto possono inoltre contenere le norme relative all'estinzione e alla trasformazione dell'ente, nonché alla devoluzione del patrimonio.

Come appena menzionato, anche la disposizione testamentaria può dar vita ad una fondazione. Tale disposizione può essere contenuta sia in un testamento pubblico sia in un testamento olografo potendo entrambi garantire il terzo al pari livello dell'atto pubblico.

La disposizione testamentaria può assumere diverse forme.

⁴ PROPERSI E ROSSI, *Gli enti non profit*, Milano, 2015, pag. 74.

⁵ Nel caso in cui una fondazione, per realizzare i propri scopi, eroghi somme di denaro o esegua delle prestazioni in favore di terzi, l'atto di fondazione deve indicare i requisiti necessari per ottenere tali somme o prestazioni. In tal modo si delimita l'ambito dei beneficiari, vincolando gli amministratori nella determinazione dei beneficiari della fondazione. (Propersi e Rossi, pag. 79).

Il testatore può costituire direttamente la fondazione predisponendo nel proprio testamento tutti gli elementi necessari richiesti dalla legge per la validità dell'atto costitutivo, rendendo nota la volontà di trasferire la proprietà dei beni da se stesso alla fondazione al fine del raggiungimento dello scopo e fissando le modalità di esecuzione della fondazione stessa; in questo caso la disposizione testamentaria incorporerà un atto di costituzione di fondazione.

Il fondatore può anche esprimere solamente la volontà di istituire una fondazione lasciando a terzi il compito di completare il negozio di fondazione⁶.

Il testatore può porre l'istituzione di una fondazione come onere in capo agli eredi o legatari con la facoltà di scelta di individuare tutti gli elementi necessari per l'atto costitutivo oppure di determinarne solo i mezzi da destinare e lo scopo.

Il testatore infine può prevedere un'attribuzione patrimoniale in favore di una fondazione da costituire (costituzione indiretta di fondazione)⁷.

1.1.3 Scopo

Lo scopo della fondazione, elemento costitutivo dell'ente in esame ex art. 16 c.c., deve essere determinato e lecito e non deve essere in contrasto con norme imperative e con i principi dell'ordine pubblico. Inoltre non può essere egoistico, ma deve consistere nel soddisfacimento di interessi collettivi o almeno super-individuali⁸.

Lo scopo di una fondazione non può quindi consistere, secondo l'opinione più seguita, in un vantaggio economico dello stesso fondatore ma deve rivestire il carattere della pubblica utilità, tanto che l'art. 28 c.c. pone tra le cause di estinzione della fondazione la "scarsa utilità" dello scopo.

La pubblica utilità non deve tuttavia indurre a ritenere che sia vietato porre in essere un'attività commerciale, in quanto detta attività è ritenuta ammissibile se funzionale al raggiungimento dello scopo della fondazione.

1.1.4 Patrimonio

Ulteriore elemento fondamentale per la validità dell'atto costitutivo è il patrimonio, sia esso più o meno importante per la vita della fondazione. In quanto persone giuridiche, in questi enti si realizza una netta separazione fra il patrimonio e l'ente, pertanto un fondo

⁶ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 81

⁷ DE STEFANIS E QUERCIA, *Enti non profit. Portuario operativo*, Repubblica di San Marino, 2009, pag. 187.

⁸ DE STEFANIS E QUERCIA, *op. cit.*, pag. 183.

appropriato è necessario a garantire i creditori.

Ad ogni modo il patrimonio dovrà essere adeguato allo scopo prefissato dal fondatore. L'adeguatezza del patrimonio deve inoltre essere valutata in base all'effettiva composizione e redditività di esso e non sulla base di aspettative. Da ciò deriva che tale patrimonio potrà essere utilizzato esclusivamente per le attività necessarie al conseguimento dello scopo della fondazione⁹.

In questa sede si ritiene utile precisare che l'art. 17 c.c., prima della sua abrogazione avvenuta mediante l'art. 13 della legge 15 maggio 1997, n. 127, non permetteva alle fondazioni alcun acquisto di immobili e alcuna accettazione di donazioni, eredità o legati. Successivamente con l'abrogazione del suddetto articolo, «l'acquisizione di beni immobili a qualsiasi titolo e di beni di ogni natura per donazione, eredità o legato può essere decisa autonomamente dall'ente senza necessità di autorizzazioni da parte dell'autorità governativa»¹⁰.

1.1.5 Organizzazione e amministrazione

La struttura minima organizzativa in una fondazione comprende l'organo amministrativo e il patrimonio, ma il fondatore può liberamente predisporre strutture più complesse e articolate in organi diversi con funzioni consultive. Il fondatore può riservarsi il diritto di partecipare alla gestione e all'amministrazione della fondazione, ma in tal caso sarà soggetto a tutti i vincoli e limitazioni che gravano sugli amministratori.

Una fondazione, per il raggiungimento del proprio scopo, può disporre di personale e volontari, può ricevere entrate di natura economica e può di conseguenza retribuire i componenti dell'Organo Direttivo.

L'organo amministrativo ha un ruolo fondamentale all'interno delle fondazioni in quanto spetta agli amministratori il compito di realizzare lo scopo prefissato nell'atto costitutivo lasciando alla loro totale libertà l'utilizzo dei mezzi che ritengono più opportuni. Gli atti compiuti dagli amministratori in eccesso dei poteri conferiti non sono vincolanti per la fondazione ma l'amministratore che li ha compiuti potrà essere chiamato a rispondere personalmente del fatto nei confronti del terzo.

⁹ A tal riguardo è utile specificare che qualsiasi alienazione di beni del patrimonio della fondazione che va in contrasto con lo scopo della fondazione stessa deve ritenersi annullabile; tuttavia l'annullamento non pregiudica i diritti acquistati da terzi di buona fede (art. 25, co. 2, c.c.).

¹⁰ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 87.

L'art. 18 c.c. dispone che gli amministratori sono ritenuti responsabili verso l'ente secondo le norme del mandato. L'amministratore che non abbia partecipato all'atto che ha causato il danno, però, è esente da responsabilità, salvo il caso in cui essendo a cognizione dell'atto che si stava per compiere, non abbia manifestato il proprio dissenso. In base alle regole sul mandato¹¹, nel caso in cui più amministratori (mandatari) operino congiuntamente, rispondono in solido verso la fondazione per le azioni svolte.

La norma appena descritta, assieme al successivo art. 19 c.c. inerente le limitazioni del potere di rappresentanza, si riferisce tanto agli amministratori di un'associazione quanto agli amministratori di una fondazione¹².

Per quanto riguarda la responsabilità verso terzi, l'art. 2394, co. 1, c.c. indica che gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale.

L'art. 25 c.c. istituisce in capo all'autorità governativa il compito di controllo e vigilanza sull'amministrazione delle fondazioni; in particolare provvede alla nomina e alla sostituzione degli amministratori quando le disposizioni contenute nell'atto di fondazione non possono attuarsi, annulla le deliberazioni contrarie a norme imperative, all'atto di fondazione, all'ordine pubblico o al buon costume, può sciogliere l'amministrazione e nominare un commissario straordinario qualora gli amministratori non agiscano in conformità dello statuto, dello scopo della fondazione o della legge.

L'autorità governativa quindi esercita sì un controllo sulla fondazione, ma tale controllo è prettamente di legittimità inerente ad eventuali violazioni della legge o dello statuto da parte degli amministratori, mai potrebbe riguardare i criteri adottati per l'amministrazione o la gestione del patrimonio¹³.

Gli amministratori possono essere nominati direttamente dal fondatore nell'atto costitutivo oppure in quest'ultimo possono essere inserite le modalità di nomina. L'amministrazione di una fondazione può essere affidata ad un'unica persona o può assumere la forma collegiale del consiglio di amministrazione¹⁴ il quale seguirà la stessa disciplina delle società commerciali. La durata dell'incarico può essere limitata o a vita. L'incarico può cessare per

¹¹ Art. 1716, co. 3, c.c.

¹² IORIO, *Le Fondazioni*, Milano, 1997, pag. 273.

¹³ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 79.

¹⁴ Nel caso in cui l'amministrazione della fondazione sia affidata ad un consiglio di amministrazione, si dovrà seguire la disciplina delle società commerciali.

scadenza del mandato (determinata nell'atto costitutivo), per dimissioni, per revoca, per scioglimento del consiglio o per decadenza. Solamente in caso di scadenza del termine l'amministratore rimane in carica fino alla nomina del successore, in tutti gli altri casi la cessazione dell'incarico ha effetto immediato.

Gli atti inerenti gli amministratori (nomina, cessazione e sostituzione) devono essere iscritti nel Registro delle imprese entro 30 giorni, su iniziativa degli stessi, pena la sanzione amministrativa¹⁵.

Va precisato che i membri dell'organo di amministrativo di una fondazione non devono essere intesi quali proprietari della stessa, poiché quest'ultima – come ogni organizzazione non profit – non ha proprietari in senso stretto; non esistono soggetti che possano alienare il patrimonio di una fondazione e goderne del ricavato. Difatti gli amministratori di una fondazione rappresentano unicamente l'ente che li ha nominati e agiscono come responsabili del suo patrimonio, dedicato in via permanente al perseguimento del fine statutario¹⁶.

Lo statuto di una fondazione potrebbe contenere, come spesso avviene, una clausola che attribuisce al presidente del consiglio di amministrazione di riunire il consiglio ogni qualvolta si renda necessario. Può accadere tuttavia che l'amministratore, venuto a conoscenza di circostanze estreme, non disponga del tempo necessario per la convocazione dell'organo decisionale. La soluzione a tal problema sembra potersi ricavare dall'art. 1711, co. 2, c.c. il quale concede all'amministratore (mandatario) di discostarsi dalle istruzioni ricevute qualora circostanze ignote al consiglio (mandante), e tali che non possano essergli comunicate in tempo, facciano ragionevolmente ritenere che lo stesso avrebbe dato la sua approvazione¹⁷.

1.1.6 Nullità

Come tutti i negozi giuridici anche l'atto di fondazione può essere nullo, annullabile o inefficace.

La nullità dell'atto si verifica nel caso in cui questo sia contrario a norme imperative, la causa e l'unico motivo determinante sono illeciti, l'oggetto è illecito, impossibile, indeterminato o indeterminabile, mancano i requisiti essenziali richiesti dall'art. 16 c.c.¹⁸ o manca il requisito

¹⁵ Art. 35 c.c.

¹⁶ BARBETTA, *op. cit.*, pag. 11.

¹⁷ IORIO, *op. cit.*, pag. 276.

¹⁸ Articolo inerente il contenuto minimo dell'atto costitutivo e dello statuto.

della forma pubblica. Nel caso in cui la fondazione provenga da disposizione testamentaria, l'atto è nullo, ai sensi dell'art. 606 c.c., nel caso in cui manchi l'autografia o la sottoscrizione del testamento olografo ovvero manchi la redazione per iscritto da parte del notaio delle dichiarazioni del testatore o la sottoscrizione del notaio e del testatore nel caso di testamento pubblico. Inoltre secondo le regole di diritto comune¹⁹ le fondazioni possono essere costituite solo per donazione di beni del donante presenti al momento dell'atto di fondazione e pertanto la disposizione di beni futuri è nulla.

L'atto di fondazione si ritiene annullabile quando si verificano casi di incapacità del fondatore o di vizi del suo consenso (errore, violenza o dolo) nonché nel caso di errore sul motivo esplicito e determinante se l'atto è contenuto nel testamento²⁰.

Per quanto riguarda l'invalidità dell'atto bisogna fare una distinzione in base al momento in cui viene accertata. Se tale vizio si accerta dopo il riconoscimento della personalità giuridica si applicano le disposizioni relative alle società di capitali al fine di procedere allo scioglimento del rapporto e all'estinzione della fondazione. Nel caso in cui invece l'invalidità subentra prima del riconoscimento della personalità giuridica, si avrà comunque la conversione delle cause di nullità e annullabilità in cause di risoluzione ma non si potrà applicare il procedimento di liquidazione bensì si dovrà seguire un diverso procedimento che terminerà solamente quando tutti i rapporti attivi e passivi dell'ente siano stati definiti²¹.

L'inefficacia dell'atto di fondazione si verifica quando reca pregiudizio alle ragioni dei creditori del fondatore²². Nell'ipotesi in cui ci siano più fondatori, l'azione di inefficacia del negozio giuridico vale solo nei confronti del fondatore interessato lasciando validi ed efficaci tutte le altre dichiarazioni. Anche nel caso di inefficacia si seguiranno i dettami inerenti al momento dell'accertamento elencati per i casi di invalidità.

1.1.7 Modifica e revoca dell'atto di fondazione

L'atto di fondazione non può essere modificato in nessun caso dal fondatore; qualsiasi clausola inserita in tal senso deve ritenersi nulla. Tale regola vale anche per gli amministratori, soprattutto per quanto riguarda le clausole di estinzione, di devoluzione del patrimonio e lo scopo della fondazione; pare invece ammissibile la modifica di clausole

¹⁹ Art. 771 c.c.

²⁰ DE STEFANIS E QUERCIA, *op. cit.*, pag. 189.

²¹ DE STEFANIS E QUERCIA, *op. cit.*, pag. 189.

²² Art. 2901 c.c.

attinenti gli elementi non essenziali dell'atto di fondazione nella misura in cui esse siano ritenute utili per il conseguimento dello scopo²³.

A tal riguardo bisogna specificare che a differenza di un'associazione, la fondazione persegue finalità esterne ovvero finalità predeterminate dal fondatore con l'atto costitutivo²⁴, imposte agli organi della fondazione e relativamente immutabili. Pertanto, se non si vuole condannare la fondazione all'inefficienza nel caso in cui muti la situazione in cui essa opera, la struttura e lo scopo non potranno essere immutabili in modo assoluto. Perciò se lo scopo si è esaurito e diventa impossibile o di scarsa utilità, o se il patrimonio diventa insufficiente, l'autorità giudiziaria può trasformare la fondazione, senza quindi estinguerla, allontanandosi però il meno possibile dalla volontà del fondatore. Ad ogni modo se i fatti che darebbero luogo alla trasformazione sono contemplati nell'atto costitutivo come causa di estinzione la trasformazione non è ammessa²⁵.

Per quanto concerne la revoca dell'atto di fondazione, l'art. 15 c.c. stabilisce che questo può essere revocato dal fondatore fino a quando non sia avvenuto il riconoscimento giuridico oppure non sia iniziata l'attività predisposta dallo stesso fondatore. Da tale articolo si deduce che con il riconoscimento il fondatore non è più legittimato a richiedere la restituzione del patrimonio destinato allo scopo.

L'art. 15, co. 2, c.c. prescrive inoltre che il potere di revoca del negozio di fondazione è un potere strettamente personale e quindi non trasmissibile agli eredi del fondatore.

1.1.8 Riconoscimento giuridico

Come per le associazioni, anche le fondazioni hanno la facoltà di richiedere il riconoscimento giuridico.

Il decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361 ("Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione dell'atto costitutivo e dello statuto") prevede che il riconoscimento della personalità giuridica avvenga con l'iscrizione nel registro delle persone

²³ DE STEFANIS E QUERCIA, *op. cit.*, pag. 190.

²⁴ Le motivazioni iniziali del fondatore non possono mutare né attraverso provvedimento degli amministratori, né a causa di volontà del fondatore se non attraverso l'applicabilità dell'art. 15 c.c. inerente alla revocabilità dell'atto costitutivo, né attraverso l'intervento dell'autorità governativa che opera ex art. 28 c.c. (PROPENSI E ROSSI, *op. cit.*, p. 78).

²⁵ Art. 28 c.c.

giuridiche²⁶ istituito presso le Prefetture o presso la Regione o Provincia autonoma competenti se la persona giuridica opera nelle materie attribuite alla competenza delle regioni dall'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica del 24 luglio 1977, n. 616. L'iscrizione ha pertanto natura costitutiva e viene effettuata dallo stesso soggetto che presiede l'intero procedimento di riconoscimento.

Ai fini del riconoscimento è necessario che siano state soddisfatte le condizioni stabilite da norma di legge o da regolamento per la costituzione dell'ente, che lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo²⁷.

Entro 120 giorni dalla data di presentazione, se tutta la documentazione presentata risulta idonea, il Prefetto provvede all'iscrizione nel registro sopra menzionato, in caso contrario nello stesso termine deve essere data motivata comunicazione ai richiedenti i quali hanno la possibilità di presentare memorie e documenti nei successivi 30 giorni. Se nell'ulteriore termine di 30 giorni il Prefetto non comunica espressamente il diniego ovvero non provvede all'iscrizione questa si ritiene negata²⁸.

Le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato che operano in materie attribuite alla competenza delle regioni e le cui finalità statutarie si esauriscono nell'ambito di una sola regione, acquistano la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso la stessa regione²⁹. Per ottenere questo riconoscimento è necessario che l'ente sia già costituito e che dimostri di possedere un patrimonio iniziale tale da garantire il raggiungimento dello scopo istituzionale e la solvibilità dell'ente nei confronti di eventuali creditori³⁰.

Con il riconoscimento della personalità giuridica gli amministratori non risultano responsabili per le obbligazioni contratte in nome e per conto della fondazione e pertanto i creditori potranno rifarsi solamente sulla fondazione, in particolare sul patrimonio³¹. Per questo

²⁶ Nel registro delle persone giuridiche oltre all'iscrizione dell'ente verranno registrati anche tutti i fatti più importanti della vita della fondazione.

²⁷ Art. 1, co. 3, d.P.R. 361/2000

²⁸ Art. 1, co. 5, d.P.R. 361/2000

²⁹ Art. 7, co. 1, d.P.R. 361/2000. Il riconoscimento della personalità giuridica avverrà in questo modo anche in seguito all'emanazione dei decreti attuativi del Codice del Terzo settore per quegli enti che non potranno essere qualificati come enti del Terzo settore e non potranno quindi iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

³⁰ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 49.

³¹ In mancanza di riconoscimento giuridico rispondono dei debiti della fondazione non solo l'ente stesso ma anche coloro che hanno agito in nome e per conto della fondazione.

motivo, a tutela dei terzi, l'autorità governativa che in fase di accertamento dei requisiti per il riconoscimento giuridico rilevi che non è presente un adeguato patrimonio dovrà negare all'ente l'iscrizione al registro delle persone giuridiche³².

1.1.9 Fondazioni non riconosciute

Il codice civile e il d.lgs. 361/2000 nulla affermano riguardo alle fondazioni non riconosciute portando molti autori a ritenere necessario il riconoscimento giuridico ai fini dell'esistenza di una fondazione. Secondo altri autori invece tale figura è ammissibile, ed è esistente nella pratica (nella figura della fondazione di fatto) non possedendo però personalità giuridica: questa figura si incontra ogni volta che si destina un patrimonio al funzionamento di un'opera restando comunque nella disponibilità del fondatore il quale può farne cessare quando vuole la destinazione, rimanendo però totalmente esposto alla garanzia dei creditori³³.

Altra ipotesi di fondazione non riconosciuta è ravvisabile nella figura delle fondazioni fiduciarie e dei comitati i quali sono regolamentati dall'art. 40 ss. c.c.

1.1.10 Estinzione

Le norme relative all'estinzione dell'ente, alla devoluzione del patrimonio, e alla trasformazione possono essere inserite in modo facoltativo nell'atto costitutivo, non portando quindi la loro assenza alla nullità dell'atto.

L'estinzione della fondazione si verifica per le cause elencate nell'atto costitutivo e nello statuto oppure nel momento in cui si raggiunge lo scopo o è diventato impossibile conseguirlo e di scarsa utilità, sempre che l'autorità giudiziaria non provveda alla trasformazione dell'ente³⁴.

Il provvedimento di estinzione viene comunicato agli amministratori da parte dell'autorità governativa la quale istituisce in capo all'organo amministrativo il divieto di intraprendere operazioni diverse da quelle utili alla liquidazione; in tali attività gli amministratori dovranno sottostare a quanto previsto dagli artt. 11-21 delle disposizioni per l'attuazione del codice civile.

³² PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 49.

³³ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 87.

³⁴ Artt. 27 e 28 c.c.

Dichiarata l'estinzione della fondazione si procede con la liquidazione³⁵.

Il presidente del tribunale del capoluogo di provincia in cui è registrata la fondazione nomina uno o più commissari liquidatori, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non prevedano forme diverse di nomina e a questa si proceda entro un mese dal provvedimento. La preventiva individuazione dei liquidatori nell'atto costitutivo o nello statuto non ha effetto³⁶. I liquidatori esercitano la loro funzione sotto la diretta sorveglianza del presidente del tribunale e possono essere revocati e sostituiti in ogni momento³⁷. I liquidatori entro quindici giorni dalla loro nomina devono procedere all'annotazione dell'incarico nel registro in cui la fondazione è iscritta e richiedere agli amministratori la consegna dei beni e delle scritture contabili della persona giuridica. All'atto della consegna viene redatto l'inventario. Entro trenta giorni dalla redazione dell'inventario i liquidatori se riconoscono che il patrimonio non è sufficiente al pagamento integrale delle passività devono iniziare la liquidazione generale dei beni nell'interesse di tutti i creditori. Soddisfatti i creditori, i liquidatori formano l'inventario dei beni residui e rendono conto della gestione al presidente del tribunale.

I liquidatori distribuiscono i beni residui a norma dell'art. 31 c.c., in particolare saranno devoluti in conformità a quanto stabilito nell'atto costitutivo o dello statuto non potendo rientrare nelle disponibilità del fondatore o dei suoi eredi; qualora questi documenti non dispongano delle necessarie indicazioni in caso di liquidazione, l'autorità governativa provvederà all'attribuzione dei beni ad enti che perseguono fini analoghi.

I creditori che durante la liquidazione non hanno fatto valere i propri crediti possono chiedere il pagamento a coloro i quali i beni sono stati devoluti, entro un anno dalla chiusura della liquidazione, in proporzione e nei limiti di quanto ricevuto³⁸.

Chiusa la procedura di liquidazione, il presidente del tribunale ordina la cancellazione dell'ente dal registro delle persone giuridiche³⁹.

³⁵ La liquidazione deve mirare a soddisfare gli eventuali creditori; come sopra menzionato il patrimonio è stato istituito anche a tale scopo.

³⁶ Art. 11 disp.att.

³⁷ Art. 12 disp.att.

³⁸ Art. 31, co. 3, c.c.

³⁹ Art. 20 disp. att.

1.2 Le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale

Si ritiene utile in questa sede aprire una parentesi inerente alle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (di seguito anche solo Onlus), essendo questa denominazione molto diffusa tra gli enti non profit presenti nel nostro territorio⁴⁰ ed essendo tale acronimo inserito accanto alla denominazione della Fondazione F.lli Zulianello.

Con la creazione delle Onlus, introdotte dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, si intendeva favorire lo sviluppo di settori produttivi avanzati nel campo della cultura, dello sport e della solidarietà sociale, con l'obiettivo anche di creare nuove opportunità di lavoro oltre che di migliorare gli ambiti sociali interessati⁴¹.

Le Onlus, bisogna precisare, non sono un particolare soggetto giuridico ma una «autonoma e distinta categoria di enti rilevante solo ai fini fiscali, destinataria solo di un regime tributario di favore in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette nonché di ulteriori specifici tributi»⁴².

Stando a quanto stabilito dall'art. 10, co. 1, d.lgs. 460/1997 sono definite Onlus tutte le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi prevedono espressamente:

- a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:
- 1) assistenza sociale e socio-sanitaria⁴³;
 - 2) assistenza sanitaria;
 - 3) beneficenza;
 - 4) istruzione;
 - 5) formazione;
 - 6) sport dilettantistico;
 - 7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico;
 - 8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente con esclusione dell'attività esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani;

⁴⁰ Con riferimento all'anagrafe ONLUS tenuta presso l'Agenzia delle Entrate si contano ben 1834 enti con qualifica di ONLUS nella regione del Veneto.

⁴¹ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 117.

⁴² PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 118.

⁴³ Senza alcun dubbio l'attività di gestione di case di riposo rientra in questo settore di attività e di conseguenza la finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti.

- 9) promozione della cultura e dell'arte;
- 10) tutela dei diritti civili;
- 11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta da fondazioni;
- 12) cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale;
- b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale⁴⁴;
- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle previste dalla legge ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
- e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
- f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di scioglimento, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

Tali requisiti formali, necessari per l'utilizzo della denominazione Onlus e per la fruizione

⁴⁴Il legislatore al secondo comma dell'art. 10 d.lgs. 460/1997 ha stabilito che «vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese a favore dei soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma sono dirette ad arrecare benefici a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari e a componenti di collettività estere limitatamente agli aiuti umanitari».

delle agevolazioni fiscali di cui al d.lgs. 460/1997, vengono accertati dalle direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale dell'organizzazione, la quale verificata la correttezza iscriverà l'ente all'anagrafe unica delle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale⁴⁵.

L'istituzione dell'anagrafe unica delle Onlus⁴⁶ risponde alla duplice finalità di creare un unico albo per far fronte ad esigenze di tipo statistico, sanando la difficoltà di reperibilità delle informazioni e di comunicare le informazioni necessarie ad eventuali accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria⁴⁷.

L'assenza di scopo di lucro è una caratteristica fondamentale per gli enti non profit che vogliono assumere la qualifica di Onlus; in particolare a questi enti viene vietata la distribuzione diretta e indiretta di utili, avanzi, fondi e riserve sia a chi fa parte dell'ente sia a terzi⁴⁸. A tal riguardo la legge⁴⁹ indica che la distribuzione indiretta di utili si verifica anche nel caso di acquisto di beni e servizi per corrispettivi superiori al loro valore normale, cessione di beni e prestazione di servizi sempre che le cessioni non siano relative all'interesse generale, corresponsione ad amministratori e sindaci di compensi superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni, corresponsione a soggetti diversi da banche e intermediari finanziari autorizzati di interessi passivi superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto e corresponsione ai lavoratori dipendenti di stipendi superiori del 20% rispetto a quanto previsto dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.

L'art. 10 del decreto in oggetto prosegue poi con l'individuazione di quattro categorie di enti che schematizziamo di seguito.

Si possono individuare al comma 8 gli enti considerati automaticamente Onlus ovvero le organizzazioni di volontariato di cui alla l. 266/1991 iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano, le cooperative sociali di cui alla l. 381/1991, i consorzi costituiti esclusivamente da cooperative sociali e le organizzazioni non governative

⁴⁵ Art. 1, decreto ministeriale 18 luglio 2003, n. 266

⁴⁶ «Tale registro non sostituisce quelli attualmente in uso per gli enti senza scopo di lucro quali: il registro delle persone giuridiche per associazioni e fondazioni, l'albo regionale del volontariato, il registro regionale delle cooperative sociali e il repertorio delle notizie economiche e amministrative» (DE STEFANIS E QUERCIA, *op. cit.*, pag. 298).

⁴⁷ DE STEFANIS E QUERCIA, *op. cit.*, pag. 297.

⁴⁸ <https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/assenza-scopo-di-lucro/>

⁴⁹ Art. 10, co. 6, d.lgs. 460/1997.

riconosciute idonee ai sensi della l. 49/1987 che abbiano ottemperato alle previsioni della legge 125/2014. Si specifica che le organizzazioni di volontariato e le cooperative sociali sono esonerate dall'iscrizione all'anagrafe unica delle Onlus, in quanto considerate Onlus di diritto. Le ONG, in seguito alla l. 125/2014, devono iscriversi all'anagrafe unica per non perdere la loro qualifica.

Al comma 9 sono indicati gli enti che possono assumere la qualifica di Onlus limitatamente ad alcune attività; pertanto in tale fattispecie incontriamo gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose riconosciute con cui lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, co. 6, lett. e), l. 287/1991 le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno. A tali enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del d.lgs. 460/1997, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste dall'art. 20-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600.

Infine al comma 10 vengono menzionati gli enti che in alcun modo possono essere considerati delle Onlus: gli enti pubblici, le IPAB (enti pubblici che perseguono finalità di assistenza e beneficenza; per diventare Onlus possono trasformarsi in fondazioni di diritto privato), le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti politici e movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro e di categoria, gli enti non residenti (tale disposizione non deriva direttamente dalla legge ma non essendoci alcun riferimento per i non residenti e rinviando alle leggi nazionali, la nostra legislazione non pare a loro applicabile).

Come sopra menzionato il d.lgs. 460/1997 attribuisce alle Onlus importanti agevolazioni fiscali. L'art. 12 del citato decreto stabilisce che ai fini del calcolo delle imposte «per le organizzazioni non lucrative ad utilità sociale, ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale». Inoltre «i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile». Ulteriori agevolazioni fiscali e tributarie sono definite con gli artt. 12-24 del d.lgs. 460/1997.

L'art. 28 del d.lgs. 460/1997 istituisce le sanzioni e le responsabilità dei rappresentanti legali e degli amministratori di Onlus. Il terzo comma in particolare condanna coloro i quali, fruendo delle agevolazioni fiscali presenti nel decreto, conseguono o consentono a terzi

indebiti risparmi d'imposta al pagamento delle sanzioni e degli interessi maturati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente delle imposte dovute. Tale sistema sanzionatorio non si sostituisce bensì si aggiunge a quello previsto dalla legislazione tributaria⁵⁰.

Concludendo questa parentesi sulle Onlus, occorre tuttavia evidenziare che tale categoria di enti decadrà nel momento in cui entrerà in vigore l'ultima parte della normativa degli Enti del Terzo Settore in quanto il Codice del Terzo settore ha disposto con l'art. 102, co. 2, lett. a) che a decorrere dal termine di cui all'art. 104, co. 2 saranno abrogati gli articoli da 10 a 29 del d.lgs. 460/1997.

1.3 La "Fondazione F.Ili Zulianello – ONLUS"⁵¹

Come accennato nel paragrafo precedente la "Fondazione F.Ili Zulianello – ONLUS" è una fondazione di famiglia ovvero «un'organizzazione di diritto privato senza scopo di lucro costituita per volontà di una o più persone legate da vincoli familiari al fine di preservare e dare continuità ad una parte del patrimonio della famiglia da utilizzarsi anche per finalità sociali e solidaristiche»⁵². Le fondazioni di famiglia si occupano dello sviluppo e del benessere delle comunità di riferimento, supportano il Terzo settore, ridistribuiscono risorse non solo economiche ma anche di natura sociale e culturale.

La "Fondazione F.Ili Zulianello – ONLUS" (di seguito chiamata solamente Fondazione) è stata costituita nel 1993 per volontà della Signora Ernesta Zulianello la quale volle rispettare le volontà dei defunti fratelli Domenico, Elsa e Luigia. In particolare la Sig.ra Ernesta, in seguito al decesso dei fratelli decise di devolvere tutto il proprio patrimonio in favore della Fondazione dichiarando le proprie volontà di fronte ad un notaio e redigendo quindi un atto pubblico contenente l'atto costitutivo come sopra ampiamente illustrato.

La Fondazione svolge la propria attività nell'ambito dell'assistenza sociale e socio-sanitaria in favore di persone anziane non autosufficienti con lo scopo di attuare iniziative benefiche nel campo sociale, assistenziale e morale.

La Fondazione nel 1994 ha ottenuto il riconoscimento giuridico ed è pertanto iscritta al

⁵⁰ DE STEFANIS E QUERCIA, *op. cit.*, pag. 301.

⁵¹ Le informazioni inserite nel presente paragrafo derivano dalla Carta dei Servizi della Fondazione e dallo statuto della Fondazione.

⁵² <https://italianonprofit.it/risorse/definizioni/assenza-scopo-di-lucro/>

Registro Regionale delle Persone Giuridiche.

Il Centro di Servizi per anziani non autosufficienti, costruito e amministrato fin dall'inizio dalla Fondazione con l'ausilio delle risorse finanziarie messe a disposizione della Sig.ra Ernesta Zulianello, ha sede nel Comune di San Stino di Livenza (VE) ed è stato inaugurato nel 2000. I posti letto inizialmente offerti erano 22, successivamente la Regione Veneto ha stanziato un importante finanziamento che ha permesso l'ampliamento della struttura e dei posti letto disponibili che ad oggi risultano essere 68. La Fondazione dal 2003, in seguito all'autorizzazione dell'Azienda U.L.S.S. 4 offre anche prestazioni in regime semi-residenziale attraverso un Centro Diurno, rivolto ad utenti con un bisogno assistenziale e sanitario durante le ore del giorno, e permette il rientro serale a casa.

La Fondazione si impegna a creare per l'ospite, un ambiente familiare, rispettoso dei suoi ritmi e dei suoi bisogni e attento ai suoi desideri; la massima aspirazione della Fondazione è quella di rendere la struttura, per quanto possibile, una casa in cui l'ospite si senta accolto e compartecipe della vita che in essa si svolge.

1.3.1 Servizi offerti dalla "Fondazione F.Ili Zulianello – ONLUS"

La Fondazione F.Ili Zulianello è autorizzata, come detto, alla gestione di n. 68 posti letto per persone non autosufficienti, le quali hanno accesso per il tramite del Registro Unico della Residenzialità gestito dall'Azienda U.L.S.S. n. 4 oppure privatamente nel caso in cui ci siano persone che non sono in possesso di Impegnativa di Residenzialità. Questa tipologia di intervento viene attivata per assicurare continuativamente cura e protezione ad una persona priva (parzialmente o totalmente) di autosufficienza e con un contesto di fragilità dal punto di vista socio sanitario e/o sociale, che comporta quindi una situazione di inadeguatezza della permanenza della persona stessa all'interno del proprio ambiente domestico.

L'ospitalità può avere carattere temporaneo o perdurare per un periodo di tempo indeterminato.

All'ospite viene garantita un'assistenza completa per tutte le attività della vita quotidiana e per le prestazioni sanitarie di base. A seconda dei suoi bisogni vengono offerti molteplici interventi definiti attraverso l'apporto di più professionisti, al fine di garantire il miglior livello di vita della persona.

Il centro diurno è rivolto a persone non auto sufficienti le cui problematiche, pur richiedendo

un contesto protetto e prestazioni sanitarie e assistenziali, non sono ad un livello tale da giustificare l'accesso ad un programma residenziale.

1.3.2 Gli organi della Fondazione

Nello statuto della Fondazione sono menzionati quali organi fondamentali per la gestione dell'ente: il Presidente, il Direttore, il Consiglio di Amministrazione e l'Organo di Revisione.

Il Presidente ha la legale rappresentanza della Fondazione sia nei confronti di terzi sia in giudizio. Egli ha diritto ad un compenso che può variare in funzione delle responsabilità e delle deleghe operative che lo stesso assume pur attenendosi a quanto stabilito dalla legge in materia di compensi. Nella pratica il Presidente cura l'esecuzione delle deliberazioni del Consiglio di Amministrazione, sorveglia il buon andamento amministrativo e gestionale della Fondazione, provvede alla stesura della bozza di bilancio annuale e del resoconto trimestrale, provvede all'assunzione e al licenziamento del personale determinandone il trattamento giuridico ed economico.

Diversa è la figura del Direttore il quale, nominato dal Consiglio di Amministrazione, è responsabile del buon andamento della gestione della struttura e collabora con il Presidente per la realizzazione dei programmi di attività globale della Fondazione. Il Direttore collabora con il Presidente ed il Consiglio di Amministrazione per la preparazione dei programmi di attività della Fondazione ed alla loro presentazione all'Organo di Revisione, all'attuazione delle deliberazioni del Consiglio di Amministrazione ed alla preparazione degli schemi di bilancio. Il Direttore inoltre redige i verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione e ne sottoscrive la trascrizione, formula proposte al Consiglio di Amministrazione per migliorare i servizi e per il raggiungimento degli obiettivi fissati, verifica e sovrintende le attività del personale e la qualità dei servizi offerti dalla Fondazione. La carica di Direttore è incompatibile con la carica di membro del Consiglio di Amministrazione.

Il Consiglio di Amministrazione è composto da cinque membri, limite eventualmente elevato a sette su decisione del Consiglio stesso, e rimane in carica cinque anni e gli stessi membri possono essere riconfermati secondo le modalità indicate dallo statuto. Il Consiglio di Amministrazione si riunisce almeno due volte l'anno ed è convocato dal Presidente che lo presiede. Ai componenti del Consiglio di Amministrazione è riconosciuto un compenso annuo determinato in funzione delle deleghe affidate dal Presidente, con eventuali rimborsi spese sostenute per ragioni d'ufficio e ad ogni modo in conformità alla normativa vigente.

Il Consiglio di Amministrazione ha il potere di nominare il Presidente del Consiglio stesso, il nuovo Consiglio di Amministrazione, l'Organo di Revisione e il Direttore. Il Consiglio inoltre delibera modifiche dello statuto, approva il bilancio d'esercizio ed eventuali regolamenti interni.

Questo organo ha l'importante compito di curare la gestione delle entrate ordinarie e straordinarie e di impiegare gli eventuali avanzi di gestione per la realizzazione di attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse, come previsto dalla normativa Onlus. La cessazione dalla carica di Consigliere può avvenire per dimissioni, decadenza ai sensi dell'art. 2382 c.c., impossibilità ad esercitare l'attività per impedimento psico-fisico permanente o morte.

La revoca del Consigliere invece può avvenire quando questo non ottemperi alle disposizioni dello statuto così da recare difficoltà alle attività e agli scopi della Fondazione, quando svolga attività che possono ledere la dignità e la professionalità di tutto il personale presente nella Fondazione oppure quando non partecipi a tre riunioni consecutive del Consiglio di Amministrazione.

L'Organo di Revisione è composto, a scelta del Consiglio di Amministrazione che lo nomina, da un membro o alternativamente da tre membri (attualmente la Fondazione conta un Revisore Unico), scelti tra i soggetti iscritti al Registro dei revisori contabili e tra persone estranee al Consiglio stesso. L'Organo di Revisione dura in carica tre anni e i suoi membri sono rieleggibili.

Le funzioni e le caratteristiche di questo organo verranno ampliate e commentate nel terzo capitolo.

Ad oggi la Fondazione si avvale anche di altre figure utili al raggiungimento dello scopo della Fondazione stessa. Tali figure sono il Medico di struttura, il Coordinatore Socio-assistenziale, il Fisioterapista, la Segreteria di Presidenza e di Direzione, l'Assistente sociale, l'addetto all'amministrazione ed economato e l'addetto alla piccola manutenzione.

1.3.3 Patrimonio e mezzi finanziari

Il patrimonio della Fondazione è costituito da beni ricevuti in dotazione e descritti nell'atto costitutivo nonché dalle somme di denaro donate dalla Sig.ra Ernesta Zulianello e dal suo lascito testamentario, dai contributi concessi dalla Regione del Veneto a titolo definitivo e da

eventuali fondi di riserva costituiti con avanzi di bilancio. Il patrimonio potrà essere incrementato da beni mobili e immobili ed ogni lascito che potranno pervenire a qualsiasi titolo, nonché da elargizioni o contributi da parte di enti pubblici, privati e da persone fisiche sempre che questi siano espressamente destinati all'incremento e miglioramento della consistenza patrimoniale della Fondazione per il raggiungimento dei fini istituzionali.

La Fondazione persegue i propri scopi mediante l'utilizzo di rendite patrimoniali, di contributi di persone fisiche e giuridiche sia pubbliche che private non destinati ad incrementare il patrimonio, di proventi, lasciti e donazioni non destinati ad incrementare il patrimonio, rette ed entrate derivanti dall'erogazione dei servizi e delle prestazioni e di proventi derivanti dall'eventuale svolgimento delle attività connesse a quelle istituzionali.

Attualmente la Fondazione non riceve finanziamenti e/o contributi da parte del Comune, mentre quelli ricevuti dalla Regione sono limitati al pagamento della metà della retta che ogni ospite della Fondazione corrisponde mensilmente.

Essendo la Fondazione riconosciuta come Onlus, con riguardo agli utili e avanzi di gestione si applica l'art. 10, co. 1, lett. d) ed e), d.lgs. 460/1997 sopra menzionato.

1.3.4 Bilancio consuntivo della Fondazione

La Fondazione al termine dell'esercizio economico, che ha inizio il 1° gennaio e termina il 31 dicembre di ciascun anno, redige il bilancio consuntivo il quale unitamente alla relazione dell'Organo di Revisione viene sottoposto all'approvazione del Consiglio di Amministrazione entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Si rimanda al prossimo capitolo per un'analisi approfondita sul bilancio della Fondazione.

1.3.5 Estinzione della Fondazione

Fatte salve le destinazioni d'uso, con particolare riferimento al vincolo permanente in favore della Regione Veneto come previsto dalla legge, è fatto obbligo di devolvere il patrimonio della Fondazione, in caso di estinzione per qualunque causa, ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. f), d.lgs. 460/1197.

CAPITOLO II - Il bilancio degli enti non profit

2.1 Introduzione al sistema informativo di bilancio

Le organizzazioni non profit, pur non operando in un contesto di massimizzazione del profitto, si ritrovano a dover e voler impostare la propria gestione dell'ente in un'ottica di trasparenza, di stabilità e di controllo dell'ente stesso. Pertanto la redazione di un bilancio d'esercizio risulta essere la soluzione ottimale per poter soddisfare queste esigenze.

In mancanza di specifici schemi dettati per tali enti, e pur in assenza del fine ultimo di creazione del profitto, gli enti non profit dovrebbero predisporre un bilancio costituito seguendo le disposizioni di cui all'art. 2423 e ss. c.c.: la redazione dovrebbe dunque essere svolta con chiarezza e il bilancio dovrebbe rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente ed il risultato economico dell'esercizio.

Se le informazioni richieste da specifiche leggi non soddisfano i requisiti sopra richiamati devono essere rese le informazioni complementari. In ogni caso non devono applicarsi le regole del codice civile se queste sono in contrasto con la rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

Come detto, quindi, per gli enti non profit il legislatore non ha previsto ed imposto uno schema specifico da seguire e non ha neppure fornito indicazioni puntuali circa gli eventuali principi contabili che debbano adottare tali enti.

Tuttavia, nella pratica, gli enti non profit fanno riferimento ad alcuni documenti, diventati ormai frequenti nella prassi comune, che verranno approfonditi nei prossimi paragrafi.

Preliminarmente, si ritiene necessaria un'analisi su quali libri contabili e fiscali debbano essere adottati dagli enti in esame.

2.2 Libri contabili e libri fiscali obbligatori

Prima di redigere un bilancio, come avviene per le società, è necessario impostare un buon sistema di contabilizzazione e tenuta delle scritture contabili che permettano anche all'ente non profit di poter redigere il bilancio d'esercizio in modo semplice e senza troppe difficoltà.

Dal punto di vista civilistico, gli enti non profit non hanno alcun obbligo a riguardo, pertanto, non essendoci alcuna indicazione sul modo di operare, tali enti possono fare riferimento a quanto indicato dal codice civile per le imprese commerciali, apportando alle disposizioni le opportune modifiche.

I libri contabili possono essere più o meno analitici e sofisticati in relazione al tipo e alla complessità dell'organizzazione dell'ente. Non avendo comunque finalità di lucro gli obiettivi dei libri contabili e successivamente del bilancio saranno orientati a verificare che l'ente non commerciale abbia raggiunto le finalità proprie sancite dallo statuto e, nel caso in cui si stia parlando di una fondazione, gli scopi prefissati dal fondatore⁵³.

Il codice civile, con riguardo alle imprese commerciali, impone la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari, fondamentali per formare i prospetti contabili necessari alla redazione del bilancio.

Il libro giornale, ex art. 2216 c.c., deve contenere l'indicazione giornaliera delle operazioni relative all'ente. Le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non si possono fare abrasioni e se sono necessarie delle cancellazioni, queste devono eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.

Gli enti non commerciali che effettuano poche operazioni potranno adottare il metodo della partita semplice, oppure quello della partita doppia. Gli enti di medie dimensioni sceglieranno quale dei due metodi adottare in base al numero di conti necessari. Gli enti di maggiori dimensioni inoltre potranno adottare sistemi meccanografici o automatici di rilevazione⁵⁴.

Per quanto concerne il libro degli inventari l'art. 2217 c.c. stabilisce che l'inventario deve essere redatto all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno. La data dell'inventario viene fatta coincidere con la data del bilancio annuale ma nel caso degli enti non commerciali viene stabilita dallo statuto. Essendo la compilazione del bilancio⁵⁵

⁵³ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 476.

⁵⁴ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 480.

⁵⁵ Bilancio da intendersi come insieme dei documenti che formano il sistema informativo di bilancio. Per le società si parla di stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa e rendiconto finanziario, per gli enti del terzo settore si veda in seguito.

correlato e conseguente alla fine delle operazioni di inventario, durante queste attività si valuteranno le attività e passività relative all'impresa ed estranee ad essa.

In aggiunta a questi due libri contabili se ne possono aggiungere altri in relazione alla dimensione e al tipo di attività svolta dall'ente non commerciale⁵⁶. In particolare si potranno aggiungere il partitario dei debiti/crediti in ragione della dimensione e quantità di debiti in capo all'ente, il libro banca molto utile ai fini di un maggior controllo tempestivo sulla posizione di debito o credito, il libro cassa, il libro di magazzino nel caso in cui l'ente abbia un magazzino consistente, il libro delle spese generali utile solamente per gli enti di una certa dimensione ma che non utilizzano la rilevazione analitica delle spese attraverso la partita doppia⁵⁷.

Ulteriore libro obbligatorio è il libro unico del lavoro nel quale vengono inseriti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto di lavoro. Tale libro deve essere istituito da tutti i datori di lavoro del settore privato, ad esclusione del datore di lavoro domestico⁵⁸.

La normativa non prescrive particolari obblighi per la tenuta di libri relativi all'attività dell'ente (come è per le società commerciali). Tuttavia appare opportuno anche per gli enti commerciali istituire appositi libri contenenti i verbali delle riunioni del consiglio e/o comitato esecutivo, delle riunioni degli associati, delle riunioni e delle verifiche di eventuali organi di controllo (revisori o sindaci). Tali libri, sebbene non siano obbligatori, assolvono comunque alla funzione di prova di ciò che è avvenuto nei confronti di terzi, supportando l'operato degli amministratori, dei revisori, degli associati ecc.⁵⁹

Tuttavia, se da punto di vista civilistico non è imposto alcun obbligo specifico per gli enti non profit inerente alla contabilità e il bilancio, dal punto di vista fiscale il d.P.R. 600/1973 riesce a fornire indicazioni un po' più chiare.

L'art. 13 del decreto impone, ai fini dell'accertamento dell'imposta sui redditi, la tenuta di scritture contabili agli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto

⁵⁶ Art. 2214, c. 2, c.c.

⁵⁷ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 481.

⁵⁸ Art. 39, co. 1, decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, successivamente convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2008, n. 133.

⁵⁹ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 510.

esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Inoltre l'art. 20 del d.P.R. 600/1973 impone l'applicazione delle disposizioni degli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 del medesimo decreto, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, riprendendo quanto istituito con l'art. 13.

In particolare il decreto impone agli enti di cui all'art. 13 la tenuta del libro giornale e il libro degli inventari, dei registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, delle scritture ausiliarie utili a desumere distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito, le scritture ausiliarie di magazzino e il registro dei beni ammortizzabili e i libri sociali obbligatori di cui all'art. 2421 c.c.⁶⁰ in quanto ne ricorrano i presupposti.

L'art. 15 impone agli enti in esame la redazione dell'inventario e del bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'art. 2217 c.c.; ad ogni modo il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema lasciando anche in questo caso gli enti non profit senza un documento di riferimento per adempiere a tale obbligo.

Tali obblighi, come indicato dall'art. 20, si applicano relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate dagli enti non commerciali⁶¹; pertanto si ritiene che se tali enti non svolgono attività commerciale non sono tenuti ad applicare le disposizioni sul bilancio sopra menzionate restando ancora una volta scoperti dal punto di vista normativo.

2.3 Il bilancio degli enti non profit

Come accennato all'inizio del capitolo, nel nostro ordinamento non è presente alcuna disposizione civilistica che imponga agli enti del terzo settore una direzione da seguire per

⁶⁰ L'art. 2421 c.c. include tra i libri sociali obbligatori il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, del consiglio di amministrazione, del collegio sindacale, del comitato esecutivo e delle assemblee degli obbligazionisti e del libro degli strumenti finanziari.

⁶¹ L'art. 73 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) qualifica come enti commerciali gli enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e come enti non commerciali i medesimi enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale attività commerciale. Il quarto comma del medesimo articolo specifica che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto e consiste nell'attività essenziale per la realizzazione degli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

redigere correttamente il bilancio d'esercizio.

L'assenza di precise indicazioni ha portato con il tempo ad un problema di controllo e confronto dei vari enti in quanto, non essendo presente alcuno schema preciso di riferimento, i vari enti operano nella massima libertà.

Ad ogni modo il bilancio di un ente non profit deve focalizzarsi sul fine del documento stesso, ovvero fornire informazioni sullo stato dell'organizzazione non profit sia all'ambiente interno ma soprattutto all'ambiente esterno; in tale ultima definizione possono essere ricompresi gli amministratori, gli operatori, gli utenti dei servizi offerti, i volontari, i donatori, gli enti pubblici e la Pubblica Amministrazione⁶².

Una gestione trasparente assolve inoltre allo scopo di agevolare il reperimento di risorse future da parte dell'ente. Lo Stato è maggiormente incentivato a confermare o conferire nuovi finanziamenti in virtù di quanto illustrato in bilancio e i soggetti privati o altri enti risultano più propensi a contribuire con liberalità alle finalità dell'organizzazione non profit grazie alla trasparenza garantita⁶³.

Per lungo tempo quindi nel nostro Paese si è assistito ad un clima di smarrimento e incertezza da parte degli enti non profit i quali non conoscevano il modo corretto di agire nel momento in cui andavano a comporre i documenti del bilancio imposti dalla normativa fiscale, fatti salvi i principi richiamati dall'art. 2423 c.c.

Questa lacuna legislativa nel 2009 è stata in parte colmata grazie all'intervento dell'Agenzia per le Onlus⁶⁴, la quale ha emanato, tramite l'Atto di indirizzo n. 6, un documento intitolato "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit" nel quale vengono indicati i documenti che compongono il sistema informativo di bilancio e viene data una esplicitazione su come tali documenti debbano essere redatti. Successivamente nel 2011, la medesima Agenzia ha emesso tramite l'Atto di indirizzo n. 11 un documento intitolato "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit". Lo stesso anno inoltre è stato emanato il Primo Principio Contabile per gli enti non profit

⁶² COLOMBO E SETTI, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, Vicenza, 2016, pag. 149.

⁶³ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 521.

⁶⁴ Agenzia per le Onlus (istituita ai sensi dell'art. 3, co. 190, legge 23 dicembre 1996, n. 662 attraverso decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 26 settembre 2000) è diventata l'Agenzia per il Terzo settore ai sensi dell'art. 1, co. 2, decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 26 gennaio 2011, n. 51. Successivamente con l'entrata in vigore del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 ed in particolare attraverso le disposizioni contenute nell'art. 8, co. 23 d.l. 16/2012, l'Agenzia è stata soppressa e le sue funzioni sono state affidate al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

contenente un “Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit” da parte dell’Agenzia per le Onlus in collaborazione con il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) e con l’Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Si può ben intuire che nell’arco di un paio d’anni è stato fornito agli enti in esame un significativo supporto sul quale fare riferimento per la redazione del bilancio.

Con il Primo Principio Contabile del 2011 si è voluto «contribuire allo sviluppo del Terzo settore mediante la predisposizione di principi contabili generalmente accettati che siano capaci di conferire ai documenti economico-finanziari di sintesi degli enti non profit un valore informativo e comunicativo ancora superiore a quello già oggi attribuito»⁶⁵. Si ribadisce, ancora una volta in questa sede, che lo scopo primario del bilancio di un ente non profit non consiste nel voler esprimere il risultato economico conseguito ma è molto utile per rendere noto quanto l’ente abbia lavorato per raggiungere gli scopi e le finalità statutarie.

Tali Principi contabili vengono definiti come i criteri, le procedure e i metodi applicativi utili ad individuare i fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio.

È opportuno evidenziare che i Principi Contabili rappresentano disposizioni tecniche subordinate rispetto alle norme di legge; pertanto nel caso in cui enti non profit siano tenuti all’applicazione di specifiche norme di legge, devono applicare i Principi Contabili solamente nella misura in cui le normative siano compatibili⁶⁶.

Il documento inerente i Principi Contabili per gli enti non profit, dopo aver elencato le organizzazioni che rientrano a far parte della categoria degli enti non profit⁶⁷, presenta un’elencazione dei postulati di bilancio. Tali postulati incorporano buona parte dei principi previsti dal codice civile per le società commerciali come a confermare che sebbene le

⁶⁵ AGENZIA PER LE ONLUS, CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI E ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ, *Principi contabili per gli enti non profit. Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*, 2011, pag. 4.

⁶⁶ AGENZIA PER LE ONLUS, CNDCEC E OIC, *op. cit.*, pag. 6.

⁶⁷ Associazioni riconosciute e non, fondazioni riconosciute, comitati, fondazioni e associazioni bancarie, organizzazioni di volontariato, cooperative sociali, associazioni sportive, organizzazioni non governative, enti di promozione sociale, enti lirici, centri di formazione professionale, istituti di patronati, associazioni di promozione sociale e imprese sociali.

finalità della redazione del bilancio siano differenti è comunque utile utilizzare dei metodi interpretativi univoci al fine di rendere il bilancio comprensibile a terzi.

Il documento indica come assunzioni fondamentali per la redazione del bilancio la continuità aziendale e la competenza economica.

Con riferimento alla continuità, come previsto per le società commerciali, anche in questo caso si stabilisce che i bilanci debbano essere redatti «in base al presupposto che l'ente sia in funzionamento e che continui ad esserlo nel prevedibile futuro, laddove con prevedibile futuro si intendono almeno i dodici mesi successivi alla data di chiusura dell'esercizio.

In sostanza, si assume che l'ente non abbia necessità alcuna di cessare o ridurre il livello della propria attività; qualora ci sia l'intenzione o vi siano le condizioni per giungere a diverse conclusioni, devono essere utilizzati criteri alternativi che possano rappresentare al meglio la situazione patrimoniale – finanziaria e la gestione attuale dell'ente»⁶⁸.

Soffermandoci sul principio della competenza economica, invece, il Primo Principio Contabile per gli enti non profit non impone l'utilizzo di tale postulato ma ne suggerisce fortemente l'uso, concedendo agli enti di minori dimensioni⁶⁹ l'utilizzo del principio di cassa. Ad ogni modo il principio della competenza economica rende i bilanci più conformi a fornire informazioni circa il reale stato di salute dell'ente, in particolare con riguardo alla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica⁷⁰.

Il principio per cassa si basa sugli effettivi introiti ed esborsi che l'ente non profit ha effettuato nel corso dell'esercizio interessato, sostanziandosi in un incremento della cassa e dei depositi a vista a disposizione dell'ente.

«L'ente non profit può considerare di rilevare contestualmente alle variazioni di cassa anche le movimentazioni delle disponibilità liquide equivalenti, intese come attività e passività finanziarie che risultino con scadenza a breve termine, ad alta liquidità, prontamente convertibili in valori di cassa noti e soggetti a un irrilevante rischio di variazione del loro valore»⁷¹.

⁶⁸ AGENZIA PER LE ONLUS, CNDCEC E OIC, *op. cit.*, pag. 8. Il Primo Principio contabile del 2011 non espone i principi e i criteri di valutazione da utilizzare in caso di assenza del presupposto della continuità aziendale.

⁶⁹ Sono considerati enti non profit di minori dimensioni gli enti con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 euro.

⁷⁰ AGENZIA PER LE ONLUS, CNDCEC E OIC, *op. cit.*, pag. 8.

⁷¹ AGENZIA PER LE ONLUS, CNDCEC E OIC, *op. cit.*, pag. 10.

Il Primo Principio Contabile prosegue con l'individuazione delle finalità preminenti del bilancio di un ente non commerciale, individuandole nell'esposizione chiara, nella veridicità, nella correttezza e nell'accountability.

Il documento non richiama esplicitamente l'art. 2423, co. 5, c.c. ma prevede una deroga all'applicazione degli specifici metodi applicativi e dei postulati di bilancio se questi influenzano la rappresentazione chiara, veritiera e corretta.

Le finalità preminenti indicate nel documento in esame ricorda quanto indicato dai principi contenuti nel codice civile inerenti alle imprese commerciali.

L'esposizione chiara concerne la comprensione del bilancio, ogni utilizzatore di tale documento deve essere in grado di comprendere quanto è stato esposto.

La veridicità del bilancio mira ad assicurare la completezza della rappresentazione delle attività e delle operazioni e l'individuazione delle valutazioni economiche più conformi alla realtà.

La correttezza della rappresentazione indica il rispetto delle regole tecniche di redazione e si sostanzia nella scelta delle norme contabili ritenute più idonee a rappresentare la realtà aziendale.

La finalità di accountability fa riferimento, invece, alla «creazione e allo sviluppo di un clima di fiducia all'interno della collettività/comunità di riferimento. Per poter raggiungere tale risultato, occorre che l'attività dell'ente non profit sia trasparente e coerente con le decisioni intraprese.

Nella redazione del bilancio, in particolare nella relazione di missione, l'ente del terzo settore deve dare prova della propria attenzione alle regole di responsabilità nei confronti della collettività di riferimento, indicando i livelli di efficacia ed efficienza raggiunti»⁷².

Il documento si conclude infine con l'elencazione dei principi generali di bilancio e dei criteri di valutazione, anch'essi presenti in buona parte nel codice civile. Si sottolinea che tali principi si basano sulla supposizione che il principio di continuità e di competenza economica sopra indicati siano verificati.

Il principio della comprensibilità si affianca e rafforza i concetti di veridicità e correttezza sottolineando la necessità di redigere un bilancio comprensibile nell'imputazione degli elementi alle specifiche poste in modo chiaro e semplice, nella classificazione delle voci e

⁷² AGENZIA PER LE ONLUS, CNDCEC E OIC, *op. cit.*, pag. 11.

nell'informativa di carattere qualitativo negli appositi documenti.

Il bilancio deve essere imparziale in quanto non deve orientare le decisioni degli utilizzatori verso direzioni non coerenti con la realtà dei fatti.

Un aspetto importante che andremo ad analizzare in seguito in ambito di controllo è la significatività degli elementi esposti in bilancio i quali risultano utili solo se hanno un impatto sulle decisioni degli utilizzatori di bilancio.

Nel valutare gli elementi del bilancio è necessario utilizzare il principio della prudenza al fine di evitare una sovrastima delle attività e dei proventi o una sottostima delle passività e degli oneri.

Un ulteriore principio connesso alla clausola della rappresentazione veritiera e corretta è quello inerente alla prevalenza della sostanza sulla forma. Nella redazione del bilancio deve pertanto prevalere la rilevanza economica dell'evento; nel caso in cui ciò non sia possibile, i documenti discorsivi del bilancio (nota integrativa e relazione di missione) devono contenere tutte le informazioni di carattere qualitativo che consentano di ottenere una rappresentazione veritiera e corretta.

Per essere utile nel suo insieme, il bilancio deve contenere informazioni che possano essere comparabili tra di loro. La comparabilità deve avvenire sia tra i dati e i risultati ottenuti da altri enti non profit, sia tra i dati dello stesso ente ma relativi ad esercizi diversi. Tale principio si può verificare solamente se vengono applicati in maniera costante i medesimi principi contabili.

Le informazioni desumibili dal bilancio devono essere verificabili, deve perciò essere possibile ricavarle anche attraverso una ricostruzione indipendente del procedimento contabile, tenendo altresì conto degli elementi soggettivi che hanno influenzato la stesura del bilancio.

Il Primo Principio Contabile si conclude elencando i criteri di valutazione delle poste di bilancio: costo storico, costo corrente, presunto valore di realizzo, valore attuale e *fair value*.

Ad oggi il documento esaminato è molto importante per le organizzazioni non profit in quanto, soprattutto per gli enti che tengono una contabilità per cassa, permette di avere un punto di riferimento utile alla redazione del bilancio d'esercizio.

2.4 Linee guida e schemi che per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit (Agenzia per le Onlus – 2009)

Come ampiamente illustrato ad inizio paragrafo, con il passare del tempo il Terzo settore ha manifestato la necessità di disporre di bilanci adeguati che tengano conto della necessità di perseguire l'economicità e l'efficienza della gestione e delle caratteristiche che differenziano gli enti del terzo settore dalle società commerciali.

Pertanto nel 2009, l'Agenzia delle Onlus, in considerazione delle funzioni di indirizzo e promozione del Terzo settore ad essa attribuite dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 21 marzo 2001, n. 329, ha adottato con proprio indirizzo un documento contenente le indicazioni per la redazione del bilancio degli enti non profit.

Nel formulare la proposta degli schemi di bilancio, che di seguito andremo ad esaminare, l'Agenzia per le Onlus si è ispirata al "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit" elaborato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, in particolare nella figura della Commissione Aziende non profit, nel 2002.

I soggetti a cui il documento del 2009 è indirizzato sono le associazioni riconosciute e non, le fondazioni riconosciute, i comitati, le organizzazioni di volontariato, le cooperative sociali, le associazioni sportive, le ONG, gli enti di promozione sociale, gli enti lirici, le società di mutuo soccorso, i centri di formazione professionale, gli istituti di patronato e le Onlus.

Stando a quanto indicato nel documento ora in esame i documenti che compongono il bilancio d'esercizio per gli enti non profit sono lo Stato Patrimoniale, il Rendiconto gestionale (o Conto economico gestionale nel caso in cui gli enti svolgano rilevante attività produttiva tipica), la Nota integrativa e la Relazione di missione.

Tuttavia «gli enti non profit retti in forma societaria (cooperative sociali ed imprese sociali in forma societaria), i quali devono redigere gli schemi di bilancio previsti dal codice civile per la loro forma giuridica, potranno riclassificare i dati secondo gli schemi previsti dal presente documento»⁷³.

Illustriamo ora quanto previsto dall'Agenzia per le Onlus per i documenti sopra indicati.

⁷³ AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*, 2009, pag. 9.

2.4.1 Lo Stato Patrimoniale

Lo schema di Stato Patrimoniale individuato per gli enti non profit riprende quanto stabilito per le società dall'art. 2424 c.c., con alcune modifiche che tengono conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio degli enti non profit. In particolare l'Agenda per le Onlus propone questi aggiustamenti:

- vengono superati tutti i riferimenti alle società controllanti che in forza del carattere di autogoverno degli enti non profit non possono esistere; sono rimasti, invece, i crediti per quote associative da incassare, con riferimento agli enti associativi;
- con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto si è ritenuto evidenziare:
 - il fondo di dotazione iniziale;
 - il patrimonio libero costituito dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie libere;
 - il patrimonio vincolato composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli Organi istituzionali e dalle riserve statutarie vincolate. Sono, inoltre, indicati i conti d'ordine relativi agli impegni, alle garanzie e ai beni di terzi presso terzi⁷⁴.

Nello schema di Stato patrimoniale proposto non si ritiene di separare il patrimonio dedicato all'attività istituzionale, rispetto a quello dedicato all'attività accessoria, poiché ciò avrebbe importanza unicamente per fini fiscali; inoltre un tal approccio andrebbe a ledere la rappresentazione veritiera e corretta, in quanto implicherebbe una ripartizione di valori «caratterizzati da una natura eccessivamente discrezionale»⁷⁵.

Si osserva che lo schema può essere utilizzato dagli enti solo per le voci che interessano ovvero che sono state movimentate nel periodo. Inoltre possono essere anche modificate, raggruppate o aggiunte ulteriori voci se necessario, dandone rilievo nella Nota integrativa.

Lo schema di Stato patrimoniale suddivide le poste contabili in macroclassi, classi, voci e sottovoci.

Nell'attivo dello Stato patrimoniale si possono individuare le macroclassi: quote associative

⁷⁴ Con il decreto legislativo del 18 agosto 2015, n. 139 è stato abrogato il terzo comma dell'art. 2424 c.c. il quale stabiliva l'obbligo di iscrizione dei conti d'ordine in calce allo Stato patrimoniale. Si ritiene quindi che tale disposizione ad oggi non debba essere attuata nemmeno per gli enti non profit.

⁷⁵ AGENZIA PER LE ONLUS, *op. cit.*, pag. 11.

ancora da versare, immobilizzazioni (suddivise in 3 classi: materiali, immateriali e finanziarie a loro volta suddivise in voci), attivo circolante (suddiviso in 4 classi rimanenze, crediti, attività finanziarie non immobilizzate e disponibilità liquide a loro volta suddivise in voci) e ratei e risconti.

Il passivo dello Stato patrimoniale individua invece come macroclassi il patrimonio netto (suddiviso in fondo di dotazione dell'ente, patrimonio vincolato e patrimonio libero), fondi per rischi ed oneri, trattamento di fine rapporto lavoro subordinato, debiti, ratei e risconti.

2.4.2 Il Rendiconto gestionale

Lo scopo del Rendiconto gestionale consiste nel rappresentare come, attraverso il confronto tra proventi/ricavi e costi/oneri, l'ente non profit sia pervenuto al risultato gestionale di periodo. Nelle imprese commerciali tale funzione è svolta dal Conto economico.

«L'attività di rendicontazione negli enti non profit ha come scopo principale quello di informare i terzi sull'attività posta in essere dall'ente nell'adempimento della missione istituzionale ed ha come oggetto le modalità attraverso le quali l'ente ha acquisito ed impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività»⁷⁶.

Il Rendiconto illustra quindi le modalità in cui le risorse sono state acquisite e impiegate nel periodo, con riferimento alle aree gestionali. Negli enti non profit, le aree gestionali corrispondono a segmenti di attività omogenei che possono essere individuati in:

- attività istituzionale intesa quale attività diretta alla realizzazione dello scopo statutario;
- attività di promozione e di raccolta fondi ovvero attività svolte dall'ente al fine di ottenere contributi e donazioni utili alla realizzazione delle attività istituzionali e strumentali indicate dallo statuto;
- attività accessoria intesa quale attività diversa da quella istituzionale ma complementare ad essa;
- attività di gestione finanziaria e patrimoniale strumentali all'attività istituzionale;
- attività di supporto generale che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne assicura la continuità.

I valori di periodo vengono confrontati con i medesimi del periodo precedenti. Nel caso di

⁷⁶ AGENZIA PER LE ONLUS, *op. cit.*, pag. 11.

variazioni relative ai criteri di valutazione, queste devono essere inserite ed esplicate in Nota integrativa.

Le Linee guida presentano due schemi di Rendiconto gestionale: uno schema semplificato per pura cassa per gli enti minori ed uno schema redatto per competenza per gli enti che superano la soglia di 250.000 euro di ricavi/proventi annui.

Lo schema di Rendiconto gestionale proposto per gli enti maggiori rappresenta i valori a sezioni contrapposte, classifica i proventi in base alla loro origine e gli oneri vengono ripartiti per aree gestionali.

2.4.3 Il Conto economico gestionale

Come evidenziato a pagina 32, gli enti che svolgono rilevante attività tipica (per esempio gestioni ospedaliere e assistenziali) possono predisporre ad integrazione del Rendiconto gestionale, per tale attività economica rilevante, il Conto economico in forma scalare secondo lo schema di cui all'art. 2425 c.c. atto a rappresentare i costi e i ricavi di tale attività produttiva.

Un Conto economico di questo tipo potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali ai fine di una maggiore chiarezza dell'informazione.

2.4.4 Semplificazioni per gli enti minori

Le Linee guida offrono agli enti non profit minori la possibilità di redigere un unico documento intitolato "Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale" in luogo dello Stato patrimoniale e del Rendiconto gestionale.

Tale Rendiconto è suddiviso in due sezioni. La sezione A per gli incassi e i pagamenti fornisce i flussi monetari in entrata e in uscita manifestatisi nel corso dell'esercizio. Tali valori vengono confrontati con i medesimi dell'esercizio precedente e vengono suddivisi a seconda che siano relativi alle gestione corrente o alla gestione in conto capitale.

Le variazioni monetarie che intervengono nella gestione in conto capitale andranno ad influenzare i valore di Attività e Passività della sezione B.

La sezione B indica la Situazione Attività e Passività suddividendo le Attività nelle categorie fondi liquidi, attività monetarie e finanziarie e attività detenute per la gestione dell'ente e le Passività espongono i debiti dell'ente con l'indicazione dell'ammontare dovuto ed,

eventualmente, della scadenza.

2.4.5 La Nota integrativa

Nel documento dell'Agazia per le Onlus vengono elencate tutte le informazioni necessarie per la redazione della Nota integrativa, informazioni da inserire solamente se ritenute significative. Tuttavia si richiamano di seguito solo quelle comuni agli enti maggiori e agli enti di minori dimensioni.

La Nota integrativa deve pertanto contenere i principi di redazione e i criteri di valutazione delle singole poste, i beni detenuti a titolo gratuito se sono beni fungibili, il valore dei crediti e debiti assistiti da garanzie reali, le fidejussioni prestate e il sistema degli impegni in genere, le voci del patrimonio netto, il valore dei debiti e crediti di durata superiore al quinquennio, il dettaglio delle voci riferite a sopravvenienze attive e passive e a proventi/oneri straordinari, gli eventuali compensi e rimborsi spesa riconosciuti a favore degli amministratori e dei sindaci e le operazioni con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi.

2.4.6 La Relazione di missione

«La Relazione di missione è il documento che accompagna il bilancio in cui gli Amministratori espongono e commentano le attività svolte nell'esercizio, oltreché le prospettive sociali. Ha la funzione di esprimere il giudizio degli Amministratori sui risultati conseguiti e di integrare gli altri documenti di bilancio per garantire un'adeguata rendicontazione dell'operato dell'ente»⁷⁷. In particolare la Relazione si focalizza sul perseguimento della missione istituzionale e si esprime anche sulle prospettive di continuità aziendale. Tale Relazione può essere intesa come la Relazione sulla gestione redatta dagli amministratori di un'impresa commerciale.

Le Linee guida individuano tre ambiti principali sui quali la Relazione di missione deve fornire adeguate informazioni: missione e identità dell'ente, attività istituzionali e attività strumentali.

⁷⁷ AGENZIA PER LE ONLUS, *op. cit.*, pag. 20.

2.5 Contabilità e bilancio delle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale

In aggiunta a quanto illustrato fino ad ora, pare utile indicare quanto stabilito dalle leggi speciali per le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale.

Il d.lgs. 460/1997 ha imposto agli enti che si configurano come Onlus l'obbligo di redigere un bilancio o un rendiconto annuale al fine del godimento delle agevolazioni riservate a tali enti. In particolare l'art. 25 inserisce nel d.P.R. 600/1973 l'art. 20-*bis* inerente alle "Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative ad utilità sociale".

Mediante questa norma si impone alle Onlus, in relazione all'attività complessivamente svolta, di «redigere le scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e di rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali». Tali scritture e documenti dovranno essere conservati «fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta anche oltre il termine decennale stabilito dall'art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie»⁷⁸.

L'art. 10, co. 5, d.lgs. 460/1997 pone dei limiti allo svolgimento delle attività direttamente connesse a quelle istituzionali. In particolare tali attività non devono prevalere su quelle istituzionali e i relativi proventi non devono superare il 66% delle spese complessive dell'organizzazione. Pertanto si ritiene che la suddivisione contabile richiesta dal legislatore sia stata voluta per permettere alle organizzazioni di controllare in modo più efficace l'eventuale superamento di questi limiti.

L'art. 20-*bis* del d.P.R. 600/1973 prosegue stabilendo che nell'ipotesi in cui l'ammontare annuale dei ricavi relativi alle attività direttamente connesse non sia superiore a 15.493,71 euro relativamente alle attività di prestazione dei servizi, ovvero a 25.822,84 euro per le altre attività, gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni dell'art. 3, co. 166, legge 23 dicembre 1996, n. 662 che prevedono un sistema di contabilizzazione super semplificato.

Gli obblighi di contabilità sopra indicati si considerano assolti qualora la contabilità risulti dal libro giornale e dal libro degli inventari.

⁷⁸ Art. 22 d.P.R. 600/1973.

Le Onlus che nell'esercizio delle proprie attività non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 51.645,70 euro, per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili menzionate possono tenere il rendiconto delle entrate e delle spese complessive.

Da tale norma si può evincere il principio tale per cui all'aumentare delle agevolazioni fiscali si ritiene necessario porre degli obblighi contabili e dei controlli più rigorosi per non incorrere in abusi e soprusi.

Il decreto legge del 14 marzo 2005, n. 35 (la cosiddetta legge "più dai meno versi") mediante l'art. 14 conferma l'obbligo per le Onlus «di redazione di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria». Tale obbligo viene richiesto solamente a quelle fondazioni o associazioni aventi ad oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico oppure lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica al fine di rendere deducibili le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società. Ad ogni modo l'obbligo di bilancio non si discosta molto da quanto indicato nell'art. 25 d.lgs. 460/1997.

Nel 2005 è stata inoltre emessa la circolare n. 39/E da parte dall'Agenzia delle Entrate per chiarire il significato di completezza e analiticità delle scritture contabili.

Come riportato nella circolare, la completezza implica che ogni fatto gestionale dell'ente debba essere individuato con precisione tramite l'indicazione delle necessarie informazioni quali numero d'ordine, data, natura dell'operazione, valore, modalità di versamento, soggetti coinvolti. L'analiticità invece impone di eseguire le registrazioni singolarmente, senza effettuare alcun raggruppamento.

In ogni caso la completezza e l'analiticità delle scritture contabili sono garantite dalla corretta tenuta della contabilità ordinaria ai sensi degli artt. 14 e ss. del d.P.R. 600/1973.

Ciò significa che anche per le Onlus valgono le disposizioni del d.P.R. 600/1973 con la differenza che mentre per gli enti non commerciali tali norme valgono solamente in riferimento alle attività commerciali, per le Onlus sono applicabili indipendentemente dal tipo di attività svolta.

Per quanto riguarda gli schemi di bilancio da applicare, il decreto istitutivo di tali organizzazioni tace. Tuttavia le Linee guida del 2009 contemplano tra gli enti destinatari del documento anche le Onlus portando chi scrive a ritenere tale tipo di organizzazione l'istituto disciplinato in maniera più completa ed esaustiva.

2.6 Il bilancio della “Fondazione F.Ili Zulianello – ONLUS”

Per volontà del Presidente, il bilancio della fondazione oggetto di studio viene redatto nel rispetto delle norme previste in tema di bilancio dalla legislazione civilistica, apportando gli opportuni adattamenti al caso, e non seguendo le raccomandazioni e i suggerimenti da parte dell'Agenzia per le Onlus.

Il bilancio, come specificato in tutti i documenti descrittivi⁷⁹, è stato redatto nel rispetto dell'art. 2423 c.c., rappresentando con chiarezza e in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della Fondazione nonché il risultato economico dell'esercizio.

I principi di redazione applicati corrispondono a quelli indicati nell'art. 2423-bis c.c. Come riportato nella Nota integrativa «la valutazione delle voci di bilancio è avvenuta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività. La loro rilevazione e presentazione è stata effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto. Sono stati rilevati esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio e si è tenuto conto dei proventi e degli oneri di competenza del periodo amministrativo, indipendentemente dalla loro data d'incasso o di pagamento; sono stati considerati, inoltre, i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la sua chiusura. Gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci sono stati valutati separatamente e non sono stati modificati i criteri di valutazione, salvo quanto indicato nel successivo paragrafo, rispetto a quelli applicati nel corso del precedente esercizio».

L'ultimo bilancio disponibile della Fondazione, riferito all'esercizio chiuso il 31 dicembre 2018, è stato predisposto dal Presidente, coadiuvato dal Direttore e da professionisti esterni alla Fondazione; il documento è stato predisposto in forma abbreviata ai sensi di quanto previsto dall'art. 2435-bis c.c. ed è pertanto composto da Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa, Relazione sulla gestione patrimoniale – economica e morale. A seguito della sua predisposizione, il Revisore ha effettuato le proprie verifiche ed emesso la

⁷⁹ Nota integrativa, Relazione morale e Relazione del Revisore.

propria Relazione finale di revisione.

Preme soffermarsi un attimo sull'approvazione del bilancio la quale, secondo disposizioni statutarie, avviene da parte del Consiglio di Amministrazione.

A primo impatto potrebbe apparire un aspetto anomalo in quanto solitamente è proprio il Consiglio di Amministrazione investito del dovere di redigere il bilancio. Tuttavia nella Fondazione non è presente una Assemblea dei soci investita del potere di approvazione e pertanto avviene una riorganizzazione dei poteri in capo agli organi presenti. Il Presidente può essere quindi comparato al Consiglio di Amministrazione nelle società di capitali mentre il Consiglio di Amministrazione della Fondazione può essere comparato all'Assemblea dei soci nelle società di capitali.

Gli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico, dopo la loro approvazione, vengono pubblicati nel sito internet della Fondazione. Gli obblighi di tale pubblicazione per trasparenza e pubblicità derivano rispettivamente dall'art. 15 della Legge Regionale 29 giugno 2012, n. 23 e dall'art.1, co. 125-129 della Legge 4 agosto 2017, n. 124.

In particolare la richiamata Legge Regionale impone a tutte le strutture sanitarie, sociali o socio-sanitarie, persone fisiche o giuridiche, operanti nel territorio della Regione del Veneto, che siano destinatarie di pubblici finanziamenti o di convenzioni con la Pubblica Amministrazione, di rendere pubblico quanto percepito. Tale obbligo viene adempiuto mediante la pubblicazione del bilancio annuale, nei cinque anni successivi all'erogazione del finanziamento.

La Legge 124/2017 conferma quanto stabilito dalla legge regionale attribuendo anch'essa alle associazioni, alle Onlus e alle fondazioni che intrattengono rapporti economici con la Pubblica Amministrazione l'onere di pubblicare entro il 28 febbraio di ogni anno, nei propri siti internet, o presso la propria sede se sprovvisti di sito internet, le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti ricevuti dalle Pubbliche Amministrazioni.

Analizzando sinteticamente il bilancio della Fondazione, possiamo rilevare che nello Stato patrimoniale:

- il patrimonio è di circa 1.800.000 euro ed è formato per la maggior parte dal lascito testamentario della Sig.ra Ernesta Zulianello; tale patrimonio è aumentato negli anni per effetto di lasciti e donazioni da parte di soggetti privati fino a raggiungere l'attuale

- valore che risulta essere il patrimonio vincolato dell'ente;
- il valore dei risconti passivi è significativo (pari a circa 2.000.000 euro). Tale importo è conseguente alla contabilizzare di un contributo della Regione Veneto ricevuto nel 2005, per l'ampliamento della struttura, del valore originario di circa 2.400.000 euro. Il valore di tale contributo in conto impianti è stato registrato tra i risconti passivi in contropartita al valore del fabbricato. Di anno in anno il risconto viene ridotto ed imputato a conto economico tra i ricavi per neutralizzare la quota di ammortamento dell'esercizio riferita ai fabbricati finanziati con detto contributo;
 - non si riscontrano debiti verso banche, ciò evidenzia anche come la Fondazione utilizzi risorse proprie derivanti dalle rette degli ospiti e alle sovvenzioni Regionali. A tal riguardo si intende evidenziare che la quota necessaria alla cura di un ospite viene supportata in ugual misura dall'ospite stesso e da enti pubblici quali Regione e Comuni.

Con riferimento al Conto economico si evidenzia che:

- i "ricavi delle vendite e delle prestazioni" sono riferiti a entrate derivanti dalle rette degli ospiti della struttura;
- nella voce "altri ricavi e proventi" sono invece contabilizzate le entrate derivanti dalle donazioni e dai contributi regionali⁸⁰ e quelle derivanti dalla prestazione di servizi di riabilitazione e assistenza. Le attività riabilitative e assistenziali sono in parte separate dall'importo totale della retta mensile di un ospite in quanto è possibile appoggiarsi alla struttura della Fondazione solamente per un aiuto parziale senza pernottare nella struttura stessa⁸¹. Essendo tale attività ritenuta strettamente connessa all'attività principale di assistenza socio-sanitaria non viene ritenuta attività commerciale ai fine del calcolo delle imposte e delle agevolazioni indirizzate agli enti Onlus;
- il totale del valore della produzione della Fondazione al 31 dicembre 2018 è stato pari a circa 2.730.000 euro;
- i costi per servizi risultano particolarmente elevati (circa 2.100.000 euro) dovuti in buona parte dei servizi offerti agli ospiti della Fondazione sono prestati da parte di cooperative ed enti esterni alla Fondazione;
- il costo del personale non risulta molto elevato (213.000 euro) in quanto, come

⁸⁰ Per quanto riguarda i contributi regionali viene inserito lo storno annuale del contributo ricevuto dalla Regione

⁸¹ Ci si riferisce al Centro Diurno illustrato nel primo capitolo.

esplicato anche in Nota integrativa, i dipendenti a carico della Fondazione sono solamente cinque e molti servizi sono resi in appalto. Le retribuzioni dei membri del Consiglio Direttivo sono regolate secondo le norme che disciplinano le collaborazioni coordinate e continuative, pertanto tale importo viene inserito all'interno dei costi per servizi.

- il totale dei costi di produzione risulta essere pari a circa 2.660.000 euro, il quale porta ad una differenza tra valore e costi della produzione pari a circa 70.000 euro.
- Al netto degli oneri fiscali in capo alla Fondazione, il risultato economico dell'esercizio 2018 è risultato positivo e pari a circa 58.000 euro.

Come è risultato dalla documentazione consegnata e dalle indicazioni del Presidente, la Fondazione non ha mai registrato un risultato economico negativo, e il risultato positivo d'esercizio è sempre stato portato ad incremento della riserva facoltativa al fine di accantonamenti futuri per necessità di fondi o per incremento del patrimonio.

Tale accantonamento ed eventuale investimento sono effettuati a norma dell' art. 10, co. 1, lett. e), d.lgs. 460/1997 che impone di reinvestire gli utili per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse strettamente connesse.

Nella "Relazione sulla gestione patrimoniale economica e morale dell'esercizio 2018"⁸² il Presidente ha sottolineato quanto appena descritto, indicando che la Fondazione continuerà a investire utili nelle attività istituzionali in considerazione dell'incremento dell'impegno assistenziale per l'inserimento nella struttura di ospiti con patologie sempre più gravi.

In tale Relazione viene ribadita la mission della Fondazione e l'impegno che il Consiglio di Amministrazione e tutto il personale si pongono nel fornire agli ospiti un servizio completo.

Infine il Presidente analizza brevemente il bilancio affermando che non si sono riscontrate variazioni significative delle poste di bilancio rispetto al precedente esercizio e suggerisce di destinare il risultato d'esercizio a riserva facoltativa per le finalità sopra indicate.

Si riportano di seguito gli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico della Fondazione, documenti pubblicati del sito internet della Fondazione stessa.

⁸² La Relazione sulla gestione patrimoniale economica e morale dell'esercizio, anche se con una locuzione diversa, può essere ricondotta alla Relazione di missione precedentemente illustrata.

Stato patrimoniale

	31-12-2018	31-12-2017
Stato patrimoniale		
Attivo		
B) Immobilizzazioni		
II - Immobilizzazioni materiali	4.560.283	4.665.715
III - Immobilizzazioni finanziarie	276	276
Totale immobilizzazioni (B)	4.560.559	4.665.991
C) Attivo circolante		
II - Crediti		
esigibili entro l'esercizio successivo	145.142	218.492
Totale crediti	145.142	218.492
IV - Disponibilità liquide	386.464	432.272
Totale attivo circolante (C)	531.606	650.764
D) Ratei e risconti	38.557	24.792
Totale attivo	5.130.722	5.341.547
Passivo		
A) Patrimonio netto		
I - Capitale	1.880.142	1.880.142
VI - Altre riserve	372.942	341.962
IX - Utile (perdita) dell'esercizio	57.822	30.985
Totale patrimonio netto	2.310.906	2.253.089
B) Fondi per rischi e oneri	375.000	375.705
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	104.691	94.778
D) Debiti		
esigibili entro l'esercizio successivo	389.860	549.970
esigibili oltre l'esercizio successivo	0	21.000
Totale debiti	389.860	570.970
E) Ratei e risconti	1.950.265	2.047.005
Totale passivo	5.130.722	5.341.547



Conto economico

	31-12-2018	31-12-2017
Conto economico		
A) Valore della produzione		
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.579.185	2.513.228
5) altri ricavi e proventi		
altri	158.168	155.105
Totale altri ricavi e proventi	158.168	155.105
Totale valore della produzione	2.737.353	2.668.333
B) Costi della produzione		
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	74.590	63.844
7) per servizi	2.104.665	2.079.280
8) per godimento di beni di terzi	33.712	32.667
9) per il personale		
a) salari e stipendi	155.556	155.341
b) oneri sociali	43.693	43.625
c), d), e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza, altri costi del personale	14.141	12.275
c) trattamento di fine rapporto	12.641	12.275
e) altri costi	1.500	-
Totale costi per il personale	213.390	211.241
10) ammortamenti e svalutazioni		
a), b), c) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni	215.886	215.757
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	215.886	215.757
Totale ammortamenti e svalutazioni	215.886	215.757
14) oneri diversi di gestione	19.408	16.212
Totale costi della produzione	2.661.651	2.619.001
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)	75.702	49.332
C) Proventi e oneri finanziari		
16) altri proventi finanziari		
d) proventi diversi dai precedenti		
altri	835	507
Totale proventi diversi dai precedenti	835	507
Totale altri proventi finanziari	835	507
17) interessi e altri oneri finanziari		
altri	1.341	1.277
Totale interessi e altri oneri finanziari	1.341	1.277
Totale proventi e oneri finanziari (15 + 16 - 17 + - 17-bis)	(506)	(770)
Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D)	75.196	48.562
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		
imposte correnti	17.374	17.577
Totale delle imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	17.374	17.577
21) Utile (perdita) dell'esercizio	57.822	30.985



CAPITOLO III - L'attività di controllo negli enti non profit

3.1 Peculiarità e criticità dell'attività di controllo negli enti non profit

Finora abbiamo illustrato come un ente non profit possa esporre e rendere pubblica la propria situazione patrimoniale, finanziaria ed economica, evidenziando come siano molteplici i soggetti terzi con cui un ente non profit interagisce.

Nell'interesse di tali soggetti, portatori di interessi diversi, si ritiene utile a questo punto comprendere quali verifiche debbano essere svolte sul bilancio, nel suo insieme, affinché non sia viziato da errori significativi e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente.

Come per la redazione del bilancio, anche per le verifiche sul bilancio, si ripropone quanto stabilito dal legislatore per le società, individuando la revisione legale e i controlli contabili come la soluzione migliore per giungere ai risultati appena esposti.

Tuttavia nemmeno in questo ambito la normativa civilistica regola puntualmente la materia, lasciando per l'ennesima volta gli enti non profit privi di una chiara indicazione da seguire.

A parere di chi scrive però una certificazione da parte di un organo di controllo sembra essere necessaria. Come affermato all'inizio dell'elaborato il settore del non profit cresce ogni anno sempre di più e di conseguenza anche le relazioni con i soggetti che interagiscono con tali enti. Pertanto, per una maggior garanzia di questi ultimi e per mantenere questi standard di progressione sarebbe opportuno per gli enti non profit ottenere una qualche forma di attestazione e certificazione dei controlli contabili svolti.

Se gli enti non profit in generale non hanno alcun obbligo di legge, ancora una volta la disciplina per le Onlus riesce a fornire delle indicazioni più precise. Nello specifico l'art. 20-bis, co. 5 del d.P.R. 600/1973 impone l'obbligo di redazione di una «relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili⁸³» da allegare al bilancio nel caso in cui la Onlus realizzi proventi per un ammontare superiore a 1.032.913

⁸³ Ad oggi si ritiene che con "Registro dei Revisori contabili" si intenda il Registro dei Revisori legali dei conti istituito a seguito dell'entrata in vigore del decreto legislativo del 29 gennaio 2010, n. 39.

euro per due esercizi consecutivi.

Si ritiene che un tale limite sia stato imposto per non far gravare sulle Onlus di minori dimensioni il peso di una gestione complicata e non poco onerosa.

Per comparazione si ricorda che il nostro legislatore ha imposto l'obbligo della revisione e la certificazione del bilancio solamente per alcuni tipi di soggetti, e più nel dettaglio per le società per azioni, gli enti di interesse pubblico, gli enti sottoposti a regime intermedio e le società a responsabilità limitata solamente se ricorrono alcuni presupposti⁸⁴. Si può quindi notare che anche nel caso di imprese commerciali la revisione diviene obbligatoria solamente quando le società superino determinate dimensioni e gli interessi in gioco siano elevati.

Ad ogni modo la disciplina sulle Onlus impone solamente l'obbligo di revisione senza indicare le modalità con cui tale relazione di controllo debba essere redatta.

Ancora una volta, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili pone rimedio a tale lacuna normativa, e nel 2011 emana il documento intitolato "Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile" contenente delle linee guida in materia di controllo negli enti non profit.

Prima di analizzare nel prossimo paragrafo le linee guida sul controllo contabile definite dal del documento sopracitato, sembra opportuno proporre una breve riflessione in merito al ruolo del revisore all'interno di un ente non profit.

Nello specifico in ambito di enti non profit l'approccio richiesto al revisore si modifica strutturalmente. Il revisore in questo caso è un professionista, scelto dall'ente stesso, avente una profonda conoscenza della gestione di tali organizzazioni⁸⁵ (e non solo degli aspetti amministrativi) ma che al tempo stesso «ha l'importante compito di vigilare anche in via preventiva e contestuale sull'attività e sulle decisioni del vertice degli enti affinché sia

⁸⁴ Per completezza, l'art. 2477 c.c. impone alle srl la nomina di un organo di controllo o di un revisore se alternativamente ricorrono i seguenti presupposti: tale obbligo viene previsto dallo statuto, la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato, la società controlla un'altra società obbligata alla revisione, per due esercizi consecutivi supera almeno uno dei tre seguenti limiti:

1) totale attivo: 4 milioni di euro; 2) totale ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

⁸⁵ COLOMBO E PISCETTA, *Ruolo e peculiarità dell'attività di revisore degli enti non profit*, in *Enti no profit*, 2010, pag. 5.

garantito il rispetto della normativa vigente e sia ponderato in modo corretto l'effetto di tali decisioni sulla gestione sia di breve che di lungo periodo. Il revisore diventa in questo modo un organo fondamentale per passare dalla logica del controllo repressivo *ex-post* alla logica più costruttiva del controllo preventivo»⁸⁶.

Operando all'interno degli enti non profit risulta quindi necessario valutare le variabili critiche specifiche dell'ente e adottare verifiche e strumenti di controllo specifici.

I contenuti dei controlli possono concentrarsi sulle seguenti aree: verifiche sull'attività, verifiche statutarie, verifiche dello stato di "salute", revisione della contabilità e del bilancio, verifiche fiscali e controlli specifici per tipologie di enti⁸⁷.

Autorevole dottrina ritiene che dal punto di vista degli obblighi minimali ed al fine di adempiere ai propri scopi, il revisore dovrebbe «partecipare se invitato alle riunioni degli organi dell'ente, controllare lo svolgimento di operazioni di carattere straordinario, effettuare verifiche sul progetto di bilancio predisposto dagli amministratori ed effettuare verifiche sulle dichiarazioni, o comunicazioni, fiscali, periodiche e annuali, circa gli adempimenti previdenziali e assistenziali infrannuali e di fine periodo»⁸⁸.

3.2 Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile (CNDCEC – 2011)

La necessità di redigere delle linee guida per il controllo contabile negli enti non profit è conseguente, come detto, alla molteplicità di relazioni instaurate con i soggetti terzi e all'utilizzo di contributi e di erogazioni ricevuti da parte di questi ultimi per il perseguimento dei propri fini istituzionali.

Il documento analizzato, di cui si propongono alcune riflessioni di seguito, si qualifica come un «importante impulso allo sviluppo di prassi professionali pensate per migliorare la trasparenza di tutto il settore»⁸⁹. Viene posta quindi l'attenzione sullo sviluppo efficace, trasparente e affidabile delle azioni eseguite dagli organi deputati al controllo.

Il CNDCEC ha elaborato il documento in collaborazione con la Commissione "Rendicontazione economico-finanziaria e gestione delle aziende non profit", fornendo a

⁸⁶ COLOMBO E SETTI, *op. cit.*, pag. 226.

⁸⁷ COLOMBO E PISCETTA, *op. cit.*, pag. 5

⁸⁸ COLOMBO E PISCETTA, *op. cit.*, pag. 5

⁸⁹ <https://oldsite.commercialisti.it/Portal/News/NewsDetail.aspx?id=dde0ff1e-76e1-455c-b5f1-a088391471a9>

questo tipo di organizzazioni un supporto per la gestione dell'attività di controllo. In particolare le indicazioni fornite prendono spunto dall'«approccio già adottato per la predisposizione delle norme di comportamento del collegio sindacale e i principi di revisione internazionale»⁹⁰.

Il documento in esame contiene prassi e indicazioni rivolte ai soggetti incaricati al controllo, ai componenti degli organi di governo e di amministrazione degli enti non profit, ai soggetti portatori di interessi e agli enti pubblici, finanziatori e donatori che possono richiedere agli enti non profit, a garanzia del proprio contributo, di dotarsi di strumenti di controllo adeguati alla loro attività ed alle loro dimensioni⁹¹.

Anche il documento del CNDCEC sottolinea l'inesistenza di norme codicistiche inerenti il controllo negli enti non profit e pertanto sottoscrive l'istituzione di un sistema di controllo nel caso in cui la disciplina speciale⁹² o tributaria ne richieda esplicitamente la presenza o nel caso in cui sia lo statuto stesso a prevedere la figura di un collegio dei revisori o di un altro organo incaricato al controllo.

Mancando nella maggior parte dei casi un obbligo legislativo, autorevole dottrina ritiene che «grande importanza debba essere attribuita alla formulazione di previsioni statutarie adeguate alla tipologia e alla dimensione di ogni specifico ente, tenendo presente che le clausole contenute negli statuti possono disporre liberamente in merito all'organo di controllo, prevedendone l'esistenza o meno, autorizzando la nomina sulla base di qualifiche professionali o di iscrizione al Registro dei Revisori o sulla base di altri criteri»⁹³.

Oltre a tali disposizioni, la normativa locale potrebbe richiedere la presenza di soggetti incaricati ai controlli in specifici enti non profit.

Lo scopo del documento analizzato «consiste nel definire le forme di controllo indipendente sul funzionamento degli enti non profit, eseguito da parte di soggetti non legati all'ente stesso o a soggetti interni al gruppo da interessi tali da compromettere l'indipendenza, l'obiettività e l'integrità di giudizio. Il soggetto indipendente deve essere dotato di adeguati

⁹⁰ <https://oldsite.commercialisti.it/Portal/News/NewsDetail.aspx?id=dde0ff1e-76e1-455c-b5f1-a088391471a9>

⁹¹ CNDCEC, *Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del Dottore Commercialista e dell' Esperto Contabile*, 2011, pag. 5.

⁹² Come nel caso delle Onlus.

⁹³ COLOMBO E SETTI, *op. cit.*, pag. 227.

requisiti di competenza tecnico – professionale»⁹⁴. Si evince da tale formulazione che nulla cambia rispetto a quando stabilito dal codice civile e dal decreto legislativo del 27 gennaio 2010, n. 39 in merito ai requisiti fondamentali dell'organo di controllo, sia esso il collegio sindacale oppure un revisore.

Quanto all'indipendenza devono sussistere simultaneamente i seguenti requisiti:

- I. non devono esistere cause di incompatibilità previste dalla legge e dai regolamenti;
- II. il soggetto incaricato al controllo deve assumere un atteggiamento di indipendenza da fattori esterni all'esercizio delle sue funzioni.

Nella prassi si ritiene che tale secondo requisito sia compromesso «nel caso in cui:

- i. si rivesta il ruolo di amministratore nell'ente o in società e organizzazioni collegate o controllate direttamente o indirettamente dall'ente;
- ii. sussistano rapporti di coniugio, parentela o affinità con l'amministratore dell'ente oppure rapporti professionali costituiti da rapporti di lavoro dipendente o subordinato ovvero anche da rapporti di collaborazione e consulenza continuativa potenzialmente idonei a compromettere l'indipendenza del professionista»⁹⁵.

Tali requisiti sono stati tratti per via analogica dalle "Norme di comportamento del collegio sindacale" emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nel dicembre 2010.

Quanto all'autonomia deve sussistere l'assenza di condizionamenti nell'esprimere un parere sulla gestione e sui risultati economici dell'ente.

Per quanto concerne infine il requisito della professionalità, come per un revisore legale di società, il soggetto incaricato deve possedere i requisiti professionali necessari allo svolgimento della «funzione di controllo in modo critico e sufficientemente autorevole»⁹⁶.

Il documento evidenzia una serie di motivazioni a sostegno dell'istituzione di un organo di controllo all'interno degli enti non profit.

Innanzitutto, negli enti oggetto di studio non è presente, a differenza delle imprese commerciali, un «soggetto che si dia carico del corretto e coerente sviluppo dell'azione aziendale nel perseguimento di risultati in linea con le finalità statutarie»⁹⁷.

⁹⁴ CNDCEC, *op. cit.*, pag. 8.

⁹⁵ CNDCEC, *op. cit.*, pag. 9.

⁹⁶ CNDCEC, *op. cit.*, pag. 9.

⁹⁷ CNDCEC, *op. cit.*, pag. 9.

Viene ribadita l'importanza di tutela degli interessi coinvolti nella gestione di un ente non profit, in particolare quelli appartenenti a donatori, Stato, pubblica fede per la raccolta fondi e alla collettività servita nel caso in cui vengano prestati o integrati servizi pubblici⁹⁸.

Come indicato in precedenza non si può pensare di imporre indistintamente a tutti gli enti non profit di dotarsi di un sistema di controllo troppo elaborato. Per questi motivi, in assenza di specifiche disposizioni, il documento che detta le linee guida suggerisce quanto segue:

- a) gli enti non profit che per due esercizi consecutivi non superano due dei tre parametri previsti dall'art. 2435-*bis* c.c. ridotti della metà devono dotarsi di un organo monocratico a cui affidare sia l'attività di vigilanza sia la revisione contabile;
- b) gli enti non profit che per due esercizi consecutivi superano due dei tre parametri previsti dall'art. 2435-*bis* c.c. ridotti della metà e che non superano due dei tre parametri previsti dall'art. 2435-*bis* c.c. devono nominare un organo di controllo collegiale a cui affidare sia l'attività di vigilanza sia la revisione contabile;
- c) gli enti non profit che per due esercizi consecutivi superano almeno due dei tre parametri previsti dall'art. 2435-*bis* c.c. devono nominare un organo di controllo collegiale per lo svolgimento dell'attività di vigilanza e un revisore (o società di revisione) per lo svolgimento della revisione.

Le linee guida del CNDCEC suggeriscono inoltre di effettuare i controlli almeno ogni 90 giorni e di predisporre una «relazione annuale da approvare contestualmente alla delibera di approvazione del bilancio ovvero del rendiconto in cui l'organo di controllo dà conto delle risultanze dei controlli»⁹⁹. Tale aspetto risulta alquanto strano perché si ritiene che una tale certificazione non necessiti di un parere da parte dell'organo amministrativo in quanto dovrebbe essere sufficiente la professionalità del soggetto incaricato al controllo per rendere affidabile e veritiero quanto esposto nella relazione. Nelle società infatti la relazione del revisore non è sottoposta ad approvazione, rivestendo un ruolo meramente consultivo per i soci chiamati ad approvare il bilancio d'esercizio.

Come sopra indicato, le linee guida suggeriscono l'adozione di un appropriato organo di controllo per gli enti non profit, al raggiungimento di determinati parametri, e definisce allo

⁹⁸ Se si pensa che lo Stato può inoltre concedere agevolazioni fiscali a tali enti, un qualche sistema di controllo risulta utile a garantire un uso corretto di tali agevolazioni.

⁹⁹ CNDCEC, *op. cit.*, pag. 13.

stesso tempo compiti per l'attività di vigilanza e attività di revisione contabile. È dunque chiaro che la dimensione dell'ente influenza l'attività di controllo in quanto all'aumento delle dimensioni organizzative corrisponde una maggior complessità nei controlli con netta separazione dei compiti ed attività di verifica.

Per completezza di rappresentazione, si definiscono nei paragrafi che seguono l'attività di vigilanza e l'attività di revisione contabile.

3.2.1 L'attività di vigilanza

L'attività di vigilanza consiste in «periodici controlli finalizzati a monitorare costantemente il corretto funzionamento dell'attività dell'ente»¹⁰⁰. Tali controlli risultano efficaci in modo particolare quanto vengono attivati contestualmente o precedentemente alle operazioni esaminate richiedendo quindi un approccio continuativo e simultaneo¹⁰¹.

Il controllo effettuato avviene in particolar modo con riferimento al rispetto di norme di legge e delle disposizioni statutarie, alla conformità delle scelte di gestione ai principi di corretta amministrazione, alla consistenza del patrimonio dell'ente (aspetto molto importante in un ente non profit), all'esistenza di procedure e sistemi gestionali adeguati alla dimensione e attività dell'ente ed infine al rispetto della normativa fiscale.

Le verifiche appena esposte possono essere raggruppate in tre tipologie di controlli:

- controlli legali e statutari,
- controlli sulle attività dell'ente,
- controlli fiscali.

Tali controlli non possono essere considerati separatamente in quanto le attività e le procedure incidono spesso in più di un'area.

I controlli legali fanno riferimento al rispetto della normativa civilistica e delle disposizioni speciali mentre i controlli statutari verificano la coerenza tra quanto stabilito dalla legge e quanto imposto dallo statuto nonché la corretta applicazione delle disposizioni statutarie.

Questo tipo di controllo deve avvenire prevalentemente all'inizio dell'incarico e in seguito deve compiersi periodicamente per assicurare che l'ente non profit continui ad operare in conformità alla legge e allo statuto.

¹⁰⁰ CNDCEC, *op. cit.*, pag. 14.

¹⁰¹ COLOMBO E SETTI, *op. cit.*, pag. 229.

In tale ambito andranno inoltre tenute sotto controllo anche «l'adeguatezza e la coerente destinazione del patrimonio rispetto allo scopo e alla tutela dei terzi» e si deve assicurare l'assenza di lucro soggettivo sia in via diretta sia in via indiretta.

Il controllo legale e statutario accerta inoltre il rispetto delle regole inerenti l'amministrazione e l'organizzazione interna e appura quali siano i soggetti ai quali è delegato il potere di agire in nome e per conto dell'ente.

Il documento del CNDCEC presenta a titolo esemplificativo delle check list con il riepilogo dei principali controlli legali da effettuare per gli enti non profit e che si ritiene utili riportare per la parte riferita agli enti costituiti sotto forma di fondazioni.

Fondazioni ex artt. 14 e seguenti del codice civile

CARATTERE PECULIARE	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Atto di fondazione	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che l'atto sia stato redatto in forma pubblica
Amministratori	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che gli amministratori predispongano e approvino il bilancio. • Verificare il contenuto dell'ordine del giorno, la validità delle singole deliberazioni del consiglio di amministrazione rispetto alla legge, alle disposizioni del negozio di fondazione e dello statuto. • Verificare che gli atti amministrativi siano coerenti con la legge, il negozio di fondazione e lo statuto.
Fondo di dotazione e patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che il patrimonio e il fondo di dotazione siano esistenti ed adeguati a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte. • Verificare la destinazione fondo di dotazione e delle risorse della fondazione al perseguimento dei fini indicati dallo statuto e che non si pongano in essere utilizzi differenti da questi anche aventi la forma della distribuzione diretta o indiretta di utili. • Verificare che le perdite di gestione non compromettano la continuità aziendale.

Estinzione	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che non abbiano luogo cause di estinzione della fondazione (raggiungimento dello scopo, impossibilità di conseguirlo, scarsità del patrimonio o altre cause di estinzione dello statuto o dell'atto costitutivo). • In caso di liquidazione, verificare che i beni della persona giuridica, che restano dopo esaurita la liquidazione, siano devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto.
------------	--

Com'è possibile osservare dalla tabella che precede, le verifiche svolte sono riferite agli elementi essenziali dell'istituto della fondazione così come esaminati nel primo capitolo dell'elaborato a cui si rimanda.

Per vigilare sulla conformità delle attività e delle operazioni poste in essere dall'ente con i principi di corretta amministrazione, l'organo di controllo deve svolgere delle verifiche improntate all'identificazione e alla valutazione delle aree di rischio tipiche per l'ente sottoposto al controllo. L'esame delle aree di rischio permette conseguentemente di analizzare le operazioni facilmente suscettibili per la formazione di errori, i quali possono arrecare danni patrimoniali, economici e di credibilità all'ente non profit.

Pertanto, dovendo esaminare operazioni delicate per l'ente, le linee guida proposte dallo studio del CNDCEC suggeriscono l'impostazione di procedure partendo dall'identificazione e classificazione delle aree di rischio potenziale. Le aree di rischio individuate dal Consiglio Nazionale si riferiscono ai rapporti con la Pubblica Amministrazione, ai reati societari, ai reati di riciclaggio, ai reati commessi con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro, della privacy e dei diritti dei lavoratori.

Come avviene nelle società di capitali, nel caso in cui nel corso delle proprie verifiche l'organo di controllo rilevi delle criticità e anomalie, deve darne tempestiva comunicazione agli organi sociali dell'ente chiedendo spiegazioni e l'eventuale correzione o risoluzione, dandone altresì conto nella propria relazione annuale.

Infine, con riferimento ai controlli fiscali di un ente non profit, deve essere posta l'attenzione sulle verifiche relative all'iscrizione e al mantenimento dei requisiti per essere considerati Onlus e quelle riferite agli enti non commerciali più in generale. In particolare:

- per ciò che concerne le Onlus deve essere controllata la natura giuridica dell'ente, i

requisiti formali e sostanziali delle attività istituzionali e di quelle strettamente connesse e il rispetto del divieto di lucro soggettivo;

- con riferimento alle caratteristiche degli enti non commerciali deve essere verificato l'oggetto esclusivo o principale dell'ente il quale deve essere di natura non commerciale e se vengono svolte attività commerciali non devono assumere natura prevalente rispetto alle altre, tenuto conto che in generale l'eventuale reddito non deve essere destinato a fini diversi da quelli istituzionali.

Il controllo fiscale sarà effettuato, ove necessario, sulla determinazione delle imposte, sugli adempimenti in materia di scritture contabili, sulla rendicontazione, anche dei contributi, e sulle comunicazioni da rendere all'Agenzia delle Entrate.

3.2.2 La revisione contabile

Prima di esporre quanto indicato nel documento del CNDCEC preme dare delle chiare definizioni dei termini che verranno di seguito utilizzati al fine di evitare fraintendimenti.

Con il termine revisione contabile ci si riferisce all'insieme dei controlli contabili svolti per obbligo normativo o volontariamente su determinati soggetti. Tali controlli consistono nella verifica della regolare tenuta della contabilità e nella verifica che il bilancio corrisponda alle risultanze delle scritture contabili.

Il controllo contabile prima del 2010 era regolato dall'art. 2409-*bis* c.c. il quale attribuiva tale compito ai revisori contabili o alle società di revisione. In alcuni casi stabiliti dalla legge il controllo contabile poteva essere svolto dal collegio sindacale costituito da revisori contabili iscritti nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia.

Con il decreto legislativo del 27 gennaio 2010, n. 39 è stata disciplinata la revisione legale dei conti la quale deve essere intesa come insieme ordinato di verifiche e attività di controllo, svolte principalmente su base campionaria, che permettono di confermare la regolare tenuta della contabilità e l'esatta redazione del bilancio d'esercizio. I principi di revisione indicano precisi procedimenti logici da seguire, procedure e metodologie per svolgere una corretta attività di revisione legale.

Al termine delle proprie verifiche il revisore legale emette una relazione nella quale esprime con una ragionevole sicurezza il proprio giudizio in merito all'affidabilità del bilancio. La revisione legale può essere svolta dal collegio sindacale, anche in questo caso composto da revisori legali iscritti nell'apposito registro, nel caso in cui ricorrano determinati presupposti.

Sebbene le attività siano diverse¹⁰², il soggetto che svolge tali attività è lo stesso, sia esso chiamato revisore contabile sia esso chiamato revisore legale. In entrambi i casi i soggetti adibiti a tale compito devono possedere i requisiti e le competenze indicate nell'art. 2 del d.lgs. 39/2010. Tali soggetti pertanto devono essere in possesso dei requisiti di onorabilità definiti con regolamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze, devono essere in possesso di una laurea almeno triennale tra quelle individuate con regolamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze, devono avere svolto il tirocinio di durata triennale e devono aver superato l'esame di idoneità professionale.

Per di più, sebbene l'ente non profit soggetto a revisione si differenzi significativamente rispetto ad una società di capitali, i principi fondamentali inerenti la figura del revisore rimangono ben saldi. Si parla in questo caso dei principi di indipendenza e professionalità che devono sempre contraddistinguere la figura del controllore. In tal senso nel principio della professionalità devono essere ricomprese tutte quelle norme etiche che contraddistinguono un revisore legale dei conti e, in particolare, quelle relative allo scetticismo professionale, all'obiettività, all'integrità intesa come onestà intellettuale e agire con equità e sincerità, alla competenza e diligenza richieste dall'incarico stesso e alla riservatezza intesa come segreto professionale.

Al contrario dell'attività di vigilanza, il controllo contabile si basa su verifiche *ex-post* che tuttavia devono avvenire tempestivamente al fine di attuare misure correttive adeguate e consentire pronti interventi di manovra da parte dell'organo amministrativo¹⁰³.

Le linee guida precisano che «per "revisione contabile" si intende l'insieme delle operazioni di controllo contabile e amministrativo [...] che l'organo di revisione deve porre in essere per predisporre una relazione sul bilancio ovvero sul rendiconto»¹⁰⁴.

Come si avrà modo di osservare, il significato assegnato alla revisione contabile dalle linee guida non corrisponde puntualmente a quella di revisione legale dei conti di cui al d.lgs. 39/2010 sopra descritta. Le linee guida suggeriscono comunque agli enti non profit di effettuare un controllo contabile che è contaminato da attività peculiari della revisione legale.

¹⁰² Si ricorda che tutti i controlli contabili sono revisioni legali ma non tutte le revisioni legali sono controlli contabili.

¹⁰³ COLOMBO E SETTI, *op. cit.*, pag. 229.

¹⁰⁴ CNDCEC, *op. cit.*, pag. 20.

Pertanto, secondo quanto appena descritto, nei paragrafi che seguono, con la locuzione “revisione” si intenderà in senso ampio l’attività di controllo contabile e non specificatamente l’attività ed il processo di revisione legale dei conti.

Le linee guida sottolineano che al fine di «definire le modalità con cui pianificare ed eseguire l’attività di controllo»¹⁰⁵ è necessario utilizzare il criterio dell’analisi del rischio richiamando le “Norme di comportamento del collegio sindacale” redatte dal CNDCEC. Tali norme indicano che nell’attività di vigilanza svolta dal collegio sindacale deve essere applicata «una modalità di selezione dei controlli basata sull’identificazione e la valutazione dei rischi con modalità adeguate alle dimensioni e alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell’impresa soggetta a controllo. Nell’effettuare l’identificazione dei rischi il collegio sindacale determina i rischi generici e quelli specifici, attribuendo agli stessi una diversa intensità e periodicità di controllo»¹⁰⁶. Si ritiene ad ogni modo che tale approccio al rischio sia pari a quello attuato dal revisore legale dei conti di una società, ovviamente con gli opportuni aggiustamenti al caso.

L’organo di controllo identificherà quindi i rischi correlati all’osservanza della legge e dello statuto nonché al rispetto dei principi di corretta amministrazione, determinando la significatività e valutando la necessità di attivazione di misure di salvaguardia per l’eliminazione o la riduzione ad un livello accettabile dei rischi. I rischi rilevabili in un’organizzazione non profit non si differenziano, o solo parzialmente, da quelli di una società di capitali e pertanto l’organo di controllo dovrà valutare il rischio intrinseco, il rischio di controllo e il rischio di individuazione che nel loro insieme possono formare il rischio di revisione¹⁰⁷.

Le linee guida sul controllo indipendente riportano puntualmente le attività e i controlli che il revisore contabile dovrebbe compiere per assolvere alle proprie funzioni.

Nello specifico il revisore deve accertare che per le attività di tipo commerciale venga tenuta

¹⁰⁵ CNDCEC, *op. cit.*, pag. 14.

¹⁰⁶ CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale*, 2010, pag. 28.

¹⁰⁷ Per completezza, il rischio intrinseco consiste nel rischio che una classe o un saldo per loro natura siano suscettibili di errori, il rischio di controllo riguarda la possibilità che il sistema di controllo interno dell’ente non sia sufficientemente efficace nell’individuazione degli errori e il rischio di individuazione è inerente alla possibilità che il revisore, in seguito a tutte le verifiche effettuate, non individui errori significativi che in realtà esistono. Questi tre tipi di rischi, se non eliminati o ridotti al minimo, possono portare il revisore ad esprimere un giudizio errato sul bilancio.

una contabilità separata; nel caso in cui però l'ente non profit sia privo di una organizzazione amministrativa adeguata devono essere presi in considerazione gli eventuali rischi derivanti da una tale carenza gestionale.

Le scritture contabili in generale devono essere tenute regolarmente e archiviate in base a quanto previsto dalla legge. Il revisore deve quindi verificare che sia attuata una corretta impostazione del piano dei conti e accertare che la forma del bilancio prevista dalla legge o dall'atto costitutivo corrisponda a quanto effettivamente attuato dall'ente. Il documento in esame richiama e rimanda ad altri documenti e più in particolare alle "Linee guida per la redazione del bilancio", alle "Raccomandazioni del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti" e al "Primo Principio Contabile" ampiamente esposti nel capitolo precedente.

Una volta appurata la correttezza degli schemi di bilancio, il revisore deve controllare la corrispondenza tra le scritture contabili e i risultati esposti in bilancio.

Data l'importanza del patrimonio degli enti non profit, il revisore dovrà verificarne l'esistenza e l'adeguatezza a far fronte agli scopi istituzionali per continuare a svolgere la propria attività e alle obbligazioni assunte dagli enti. Risulta indispensabile inoltre accertare l'esistenza di eventuali vincoli gravanti sul patrimonio e che tali vincoli siano adeguatamente indicati nel prospetto di stato patrimoniale.

Infine l'organo di revisione deve accertare che i beni materiali e immateriali siano adeguatamente inventariati e che per gli stessi siano applicati congrui criteri di valutazione ed esposizione in bilancio.

A conclusione della propria attività, l'organo di revisione deve redigere una relazione in cui esprime il proprio parere sulla veridicità del bilancio e dei documenti ad esso allegati.

La relazione finale riassume dunque in un unico documento le attività svolte durante l'anno ed esprime la valutazione complessiva finale sul bilancio d'esercizio.

Si ricorda che per le società di capitali tale relazione è regolata dall'art. 14 d.lgs. 39/2010 e dal principio di revisione ISA ITALIA 700, mentre gli enti non profit possono fare riferimento al modello indicato nel documento sul controllo indipendente negli enti non profit del 2011 che viene di seguito riportato a titolo esemplificativo:

«All'Assemblea della Associazione/Fondazione ...

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

In particolare:

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

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

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

Luogo e data

L'organo di controllo»

Si ritiene utile evidenziare che il modello sopraesposto deve essere utilizzato nel caso in cui all'organo di controllo sia affidata sia l'attività di vigilanza che la revisione contabile. Tale relazione si differenzia dalla relazione di un revisore legale sostanzialmente per la descrizione delle attività svolte dal revisore, aspetto che nella relazione indirizzata alle società non viene considerato. Si può notare che inoltre avviene un forte ridimensionamento di tutti gli altri elementi costitutivi della relazione come il paragrafo introduttivo molto ristretto (le informazioni sull'ente revisionato e sui responsabili della revisione e della redazione del bilancio risultano in misura limitata), vengono fornite poche indicazioni per quanto riguarda tutta la normativa cui si fa riferimento e non esiste alcun paragrafo inerente gli eventuali richiami di informativa e il giudizio sulla relazione sulla gestione (in questo caso bisogna valutare se l'ente disponga una tale relazione o, per meglio dire, di una relazione di missione).

Nel modello di relazione rappresentato si fa riferimento all'accertamento che il bilancio non sia viziato da errori significativi e per questo motivo si ritiene che il revisore contabile debba effettuare le misurazioni di significatività atte a stabilire il livello di errore accettabile anche se non espressamente indicato fra le attività da svolgere.

Sebbene non sia esplicitamente richiamato, il principio della continuità aziendale deve essere sempre perseguito dagli enti non profit e verificato puntualmente dal revisore. Ciò si desume dal richiamo esplicito al Primo Principio Contabile, emesso dall'Agenzia per le Onlus in collaborazione con il CNDCEC e l'OIC, il quale tra i postulati cardine della redazione del bilancio indica anche il principio della continuità. Come detto si ritiene che tale principio debba essere verificato anche indirettamente dall'organo di controllo nell'espletamento delle proprie attività, dandone informativa se possibile anche nella propria relazione sul bilancio d'esercizio.

A questo punto sembra necessario evidenziare che nell'attività svolta nei confronti degli enti non profit non si possa parlare di revisione legale dei conti a tutti gli effetti, non riscontrando di fatto tutte quelle procedure di conformità e validità tipiche di una revisione legale dei conti.

Di conseguenza il procedimento dell'attività di revisione legale dei conti nelle società non è completamente seguito negli enti non profit. Gli aspetti procedurali comuni che si possono rinvenire riguardano l'analisi del rischio iniziale (fondamentale per poter effettuare il controllo dell'ente) e l'obbligo di redazione di una relazione finale che esprima un giudizio sul bilancio d'esercizio.

3.3 I controlli da parte di enti esterni sugli enti non profit

Gli enti non profit oltre ad un controllo sulla gestione interna e sulla contabilità sono sottoposti a controlli da parte di Autorità esterne all'ambito "societario".

Tali controlli li abbiamo già incontrati nel primo capitolo dell'elaborato quando è stato esaminato l'art. 25 c.c. in tema di controllo sulle fondazioni. L'Autorità governativa vigilando sull'operato dell'amministratore dà una maggiore certezza sulla destinazione effettiva del patrimonio della fondazione.

In questa sede si ritiene utile evidenziare che nel caso in cui le fondazioni esauriscano le proprie finalità statutarie nell'ambito territoriale regionale, la funzione di controllo viene esercitata dalle Regioni stesse¹⁰⁸.

Nel caso specifico dell'ente esaminato nel presente elaborato, la Regione Veneto esercita le funzioni di controllo e vigilanza in base alle disposizioni dettate nella deliberazione della Giunta regionale n. 602 dell'8 maggio 2017. Secondo quanto stabilito, le fondazioni iscritte nel Registro Regionale delle Persone Giuridiche di diritto privato, devono far pervenire entro il 31 luglio di ogni anno la "Dichiarazione sostitutiva atto di notorietà resa da più dichiaranti" redatta secondo un modello prestabilito. Tale dichiarazione attesta la situazione economica e patrimoniale della fondazione, la conformità dell'operato con gli scopi statutari e l'ambito territoriale in cui opera l'ente (il quale deve corrispondere alla Regione Veneto). Tale dichiarazione deve essere sottoscritta dal legale rappresentante della Fondazione e dal Presidente del Collegio dei Revisori o dal Revisore unico (se previsto).

¹⁰⁸ COLOMBO E SETTI, *op. cit.*, pag. 221.

Sulla base delle dichiarazioni pervenute, la Regione individua un campione di fondazioni da sottoporre ad un successivo controllo, e in ogni caso esamina le fondazioni che non sottoscrivono totalmente o parzialmente la Dichiarazione sostitutiva.

Infine entro il 30 aprile di ogni anno la Direzione Enti Locali e Servizi Elettorali comunica quanto rilevato mediante l'attività di controllo e vigilanza eseguita l'anno precedente.

In quanto fondazione iscritta al Registro Regionale delle Persone Giuridiche, anche la "Fondazione F.lli Zulianello – ONLUS" deve redigere tale dichiarazione.

Anche le Onlus, in quanto categoria di enti agevolati dal punto fiscale, vengono sottoposte a controlli di carattere formale da parte degli Uffici Finanziari, i quali verificano il possesso dei requisiti di cui all'art. 10 del d.lgs. 460/1997.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 26 febbraio 2003 ha voluto fare chiarezza in questo senso definendo delle linee di controllo da effettuare su tale istituto. La norma istitutiva delle Onlus prevedeva infatti la possibilità di iscriversi all'anagrafe delle Onlus semplicemente per mezzo di un'autocertificazione attestante il possesso dei requisiti di cui al decreto del 1997. In questo modo enti che non avevano nulla a che fare con le finalità principali di una Onlus potevano usufruire delle agevolazioni a loro dedicate.

La Circolare ha quindi imposto alle Direzioni Regionali di richiedere ai soggetti interessati di trasmettere, ai sensi dell'art. 32 d.P.R. 600/1973, lo statuto, l'atto costitutivo ovvero altri documenti fondamentali e ove necessario sottoporre un questionario a tali enti al fine di reperire chiarimenti e informazioni. Al questionario deve essere allegato anche un prospetto riepilogativo dei requisiti qualificanti delle Onlus. Qualora, in seguito agli accertamenti effettuati tramite questionario, si ritenga che l'ente controllato non possieda i requisiti per essere considerato Onlus, le Direzioni Regionali comunicano all'ente interessato l'esito sfavorevole del controllo formale con conseguente cancellazione dall'anagrafe, sempre che non sia l'ente stesso a riconoscere di essersi erroneamente qualificato come Onlus e quindi richieda personalmente la cancellazione.

Gli enti non profit, per concludere, possono essere sottoposti a controlli anche da parte dello Stato. Può capitare infatti che gli enti non lucrativi subentrino allo Stato nello svolgimento di servizi pubblici e che per questo motivo lo Stato finanzi l'ente stesso. Pertanto un controllo sulla modalità in cui le risorse pubbliche sono impiegate è del tutto lecito.

Tuttavia tale controllo da parte dello Stato non può essere svolto in modo meticoloso presso

gli enti e con verifiche costanti della regolarità della gestione. Per questo motivo la presenza di revisori indipendenti e preparati costituisce un valido supporto alla funzione di regolatore che deve svolgere lo Stato. Tale considerazione può essere svolta anche con riguardo delle agevolazioni fiscali che lo Stato consente agli enti in esame¹⁰⁹.

3.4 L'organo di controllo nella "Fondazione F.lli Zulianello – ONLUS"

Nella Fondazione la presenza del Revisore è dettata da una specifica disposizione statutaria e non da un obbligo di legge.

Lo statuto della Fondazione stabilisce che la figura del Revisore debba essere nominata dal Consiglio di Amministrazione. Una tale disposizione si ritiene possa essere accettata in quanto, come menzionato nel paragrafo 2.6, nella Fondazione gli organi sociali ricoprono funzioni diverse rispetto ai medesimi organi interni ad una società di capitali.

Nello statuto della Fondazione non sono indicati esplicitamente i requisiti dell'indipendenza e della professionalità che contraddistinguono la figura del Revisore, anche se tuttavia viene esplicitamente richiesto che il soggetto incaricato del controllo sia iscritto nel Registro dei Revisori contabili¹¹⁰.

L'art. 14 dello statuto della Fondazione delinea le funzioni dell'Organo di Revisione, il quale esercita la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione della Fondazione, esprime il proprio parere sul bilancio con una relazione che accompagna il documento stesso ed effettua verifiche periodiche presso la sede della Fondazione.

In questo modo, il documento statutario individua la figura del Revisore quale controllore delle attività svolte dalla Fondazione. Tuttavia è stato rilevato che nella relazione redatta al termine dell'esercizio, il Revisore si qualifica come sindaco unico, configurandosi quindi quale organo di controllo che esegue sia i controlli di vigilanza tipici del collegio sindacale sia l'attività di revisione legale dei conti.

Da quanto è stato possibile accertare, l'attività svolta da tale soggetto non segue puntualmente le linee guida indicate nel documento del CNDCEC "Il controllo indipendente

¹⁰⁹ PROPERSI E ROSSI, *op. cit.*, pag. 612.

¹¹⁰ Lo statuto della Fondazione è stato variato nel 2015 e non ha modificato l'originaria figura prevista del "revisore contabile". Dalle indicazioni e informazioni assunte si deve ritenere che tale figura corrisponda più appropriatamente a quella del "Revisore legale dei conti", di cui al d.lgs. 39/2010, iscritto al Registro dei Revisori legali dei conti tenuto presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

negli enti non profit e il contributo professionale del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile" illustrate in precedenza. L'attività svolta dal Revisore segue principalmente le disposizioni del codice civile e quelle del d.lgs. 39/2010, apportando alle varie attività di verifica le opportune modifiche del caso. In tal senso l'attività di vigilanza è integrata e coordinata con l'attività di revisione al fine di una maggiore efficienza operativa e di affidabilità di giudizio.

In tale contesto è stato possibile osservare come il Revisore della Fondazione per lo svolgimento delle proprie funzioni applichi le procedure semplificate per le piccole medie imprese e in particolare, considerato anche le attività svolte regolarmente dal collegio sindacale, applichi le procedure ed indicazioni definite dal documento intitolato "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni" redatto nel 2018 a cura del gruppo di lavoro del CNDCEC "Sfida qualità".

Illustriamo di seguito alcune procedure e principi specifici elencati nel documento appena menzionato che sono state utilizzate dal Revisore nella Fondazione F.lli Zulianello – ONLUS; per quanto non indicato in questa sede si rimanda alla disciplina generale e a quanto già evidenziato nei capitoli e paragrafi precedenti.

Principio di indipendenza

Prima di iniziare l'attività di revisione e controllo il Revisore deve valutare:

- la propria indipendenza e obiettività nell'operare con la Fondazione,
- la presenza di eventuali rischi che possano ledere l'indipendenza,
- la disponibilità del personale della Fondazione nel fornire il supporto necessario all'attività.

Tenuto conto della considerazione sopra indicata, in cui il Revisore della Fondazione è stato qualificato come sindaco unico, si ritiene appropriato evidenziare che allo stesso debbano esse applicate le disposizioni del codice civile in tema di ineleggibilità e decadenza¹¹¹ e quelle in tema di nomina, cessazione e attribuzione di un compenso¹¹².

Come precedentemente indicato, il principio di indipendenza deve sempre

¹¹¹ Si fa riferimento a tal proposito alle disposizioni degli art. 2382 c.c. per quanto riguarda le cause generali di ineleggibilità e decadenza e l'art. 2399 relativamente alle cause di ineleggibilità e decadenza del collegio sindacale.

¹¹² Le disposizioni a tal riguardo sono l'art. 2400 c.c. con riferimento alla nomina e cessazione dell'incarico e l'art. 2402 c.c. inerente alla retribuzione.

contraddistinguere la figura del revisore e pertanto l'art. 10 del d.lgs. 39/2010 si ritiene applicabile anche al collegio sindacale incaricato della revisione. Per ciò che concerne invece l'indipendenza propria del collegio sindacale, quale organo di vigilanza, l'art. 2399, c. 1 c.c. indica le cause di ineleggibilità e decadenza per chi presta il proprio lavoro all'interno di società esulando quindi dal nostro caso.

Una volta verificata la sussistenza delle condizioni soggettive del revisore e una volta che questo abbia svolto le attività preliminari di accettazione dell'incarico¹¹³, il revisore stesso dovrà formalizzare l'accettazione dell'incarico attraverso la lettera di incarico¹¹⁴ con la quale presenterà una proposta di contratto alla società revisionata. Tale lettera «non ha una forma espressamente disciplinata da norme di legge, ma è necessario redigerla in forma scritta, in quanto, regola una serie di aspetti complessi che devono essere conosciuti dalle parti e, quindi, formalizzati in modo appropriato»¹¹⁵.

Il documento del 2018 emesso dal CNDCEC evidenzia la modalità con cui un collegio sindacale debba redigere la lettera di incarico. Essendo un organo collegiale, i sindaci dovranno emettere una lettera di incarico unitaria ed in forma congiunta ovvero dovranno concordare i contenuti della lettera da sottoscrivere e proporre all'assemblea dei soci.

Nella fondazione in esame però quanto appena detto non può essere attuato in quanto il sindaco è unico e non è presente un'assemblea dei soci; pertanto il nostro Sindaco-Revisore si potrebbe comportare in modo analogo ad un revisore che esegue solo attività di revisione redigendo per l'appunto una lettera di incarico indirizzata al Consiglio di Amministrazione

Strategia e pianificazione

In seguito al conferimento dell'incarico è necessario pianificare le procedure di revisione da attuare. La pianificazione si distingue in due momenti:

- la formulazione della strategia,
- la predisposizione di un piano di revisione.

La strategia nella revisione fa riferimento alle decisioni chiave impiegate nella pianificazione

¹¹³ Tali attività fanno riferimento alle procedure attivate dal revisore al fine di comprendere se vi siano tutti i presupposti per svolgere la revisione in conformità con gli standard professionali e con le norme di legge e regolamentari applicabili.

¹¹⁴ ISA Italia 210.

¹¹⁵ CNDCEC, *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*, 2018, pag. 71.

della revisione e si concretizza nell'analisi delle peculiarità proprie dell'impresa revisionata in modo da individuare le risorse utili e una stima dell'impegno necessario allo svolgimento dell'incarico di revisione.

La formulazione della strategia nelle imprese di minori dimensioni non richiede un'attività particolarmente elaborata in quanto tale attività varia in base alla dimensione del soggetto sottoposto a controllo e in base alla composizione del team di revisione. Si capisce bene che nel caso della Fondazione siamo di fronte ad una formulazione di strategia estremamente semplificata, il Revisore per di più riceve piena collaborazione da parte degli organi sociali per lo svolgimento delle proprie attività e programma con gli stessi il lavoro necessario per l'acquisizione delle informazioni utili all'espressione del proprio giudizio di affidabilità del bilancio.

Il piano di revisione, che dovrà essere delineato in seguito, illustrerà specifici aspetti richiesti dal principio di revisione ISA Italia 300.9, ovvero:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate;
- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione in risposta ai rischi identificati e valutati;
- le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.

Tutta l'attività di pianificazione deve essere opportunamente e analiticamente descritta nelle carte di lavoro le quali devono documentare i tre aspetti appena descritti.

Nella Fondazione il Revisore pianifica la propria attività predisponendo dei controlli trimestrali nei quali esegue le verifiche che vedremo in seguito.

Significatività

Nella fase di pianificazione dell'attività di revisione si inserisce la prima indicazione di significatività. La significatività si valuterà successivamente durante l'attuazione dell'attività di revisione e verrà tenuta in considerazione al termine dell'attività al fine di valutare gli errori significativi e l'effetto della loro non correzione per poter poi emettere il giudizio sul bilancio.

La significatività può essere definita in tre livelli:

- I. Significatività del bilancio nel suo complesso: tale livello viene utilizzato dal revisore per

scremare gli errori individuati e valutare solo quelli che oltrepassano un limite, quantitativo e qualitativo, individuato dallo stesso revisore.

- II. Significatività operativa: viene utilizzata al fine di «ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme di errori non corretti e non individuati nel bilancio, perché non ritenuti significativi individualmente, superi la significatività del bilancio nel suo complesso»¹¹⁶.
- III. Significatività specifica: utile nel caso in cui siano presenti aree particolarmente rischiose e che pertanto necessitano di essere verificate nel caso in cui superino un livello di significatività più basso rispetto a quello generale.

Il valore di significatività scelto, tuttavia, non deve restare invariato, anzi il principio ISA Italia 450.10 stabilisce che «prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320¹¹⁷ per confermare che rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa». In più è necessario valutare nuovamente, al termine delle verifiche, se il livello di significatività utilizzato sia ancora appropriato ai risultati economico-finanziari effettivi dell'impresa e se gli errori non corretti dalla direzione, se presi congiuntamente e singolarmente, originano errori significativi.

L'aspetto della significatività non necessita di alcun adattamento se apportato al caso concreto della Fondazione, in quanto tale tipicità è fondamentale per poter svolgere l'attività di revisione sia in grandi società sia in imprese minori e in questo caso negli enti non profit. Il Revisore pertanto individua un livello di significatività ragionevole per la valutazione delle verifiche effettuate.

Carte di lavoro

Come indicato con riferimento alla strategia e pianificazione della revisione, il revisore è tenuto a documentare le proprie attività al fine di dare evidenza di quanto svolto e dei risultati raggiunti. Il principio di revisione ISA Italia 230.A16 indica che «la documentazione della revisione nel caso di imprese di dimensioni minori è generalmente meno ampia di quella prevista per le imprese di maggiori dimensioni» tanto che spesso si ritiene utile

¹¹⁶ CNDCEC, *op.ult. cit.*, pag. 108.

¹¹⁷ "L'applicazione del concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile"

utilizzare un unico documento per attestare più aspetti della revisione.

Il documento del 2018 del CNDCEC indica che tali considerazioni possono essere applicate anche al collegio sindacale e quindi al nostro caso. È necessario però in questa circostanza fare attenzione a non confondere il libro dei verbali del collegio sindacale con le carte di lavoro del revisore. Nel libro dei verbali vanno trascritte le attività svolte nell'ambito delle verifiche periodiche da parte del collegio sindacale o sindaco unico e gli esiti di queste; inoltre, nel caso in cui il collegio sindacale sia investito anche della revisione legale, andrà trascritta altresì la relazione finale unitaria nel corpo del verbale dedicato alle attività propedeutiche alla redazione della relazione ex. art. 2429 c.c.

Tutte le attività necessarie all'emissione di un giudizio sul bilancio in conformità ai principi di revisione e al d.lgs. 39/2010, devono invece essere documentate nelle carte di lavoro.

Le carte di lavoro devono essere conservate per dieci anni dalla data di emissione della relazione finale di revisione, con modalità atte a garantirne l'accessibilità, l'integrità, la riservatezza secondo quanto indicato dal principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1.

Il Revisore nell'attività di verifica trimestrale documenta puntualmente ogni verifica e controllo effettuato in apposte carte di lavoro.

Procedure per svolgere l'attività di revisione

Al fine di emettere un giudizio sul bilancio, il revisore deve porre in essere procedure che gli permettano di raccogliere informazioni circa l'attendibilità del bilancio stesso; le procedure che il revisore può applicare per giungere a questo risultato sono tre:

- a) procedure di valutazione del rischio atte a comprendere l'impresa e ad accertare il rischio di errate esposizioni in bilancio;
- b) procedure di conformità con le quali il revisore accerta l'efficacia operativa del sistema di controllo interno ed integrano le procedure di validità quando queste da sole non sono sufficienti;
- c) procedure di validità che permettono al revisore di individuare i rischi derivanti da errori significativi e si classificano in procedure analitiche (chiamate anche procedure di analisi comparativa) e sondaggi di dettaglio.

a) Procedure di valutazione del rischio

Il revisore deve quindi inizialmente individuare i rischi che incombono sull'impresa e accertare le modalità di controllo di tali rischi da parte dell'impresa stessa in modo da definire in maniera efficace le modalità di verifica da attuare successivamente. In questa fase, così delicata, il revisore deve esercitare un'elevata capacità di analisi e di giudizio per comprendere se i rischi che l'impresa è chiamata ad affrontare possono trasformarsi in errate esposizioni in bilancio¹¹⁸.

Le procedure di valutazione del rischio sono dirette ad identificare e valutare il rischio intrinseco, il rischio di controllo e il rischio di errori significativi a livello di bilancio e di singole asserzioni¹¹⁹. In base a quanto emerso dalla valutazione dei rischi il revisore pianificherà le successive attività di revisione. Un procedimento di questa portata (ovvero prima si fa un'analisi completa e solo successivamente si valuta se i rischi possono originare errori significati) viene adottato sia nelle grandi società, sia nelle imprese di minori dimensioni. Nella Fondazione il Revisore esamina per l'appunto tutti i possibili rischi che possono incombere sul bilancio nel modo in cui vedremo di seguito.

Rischio intrinseco

La raccolta di informazioni inerenti l'impresa e il contesto in cui opera risultano utili al fine di identificare i rischi intrinseci. Il revisore sarà tenuto pertanto ad effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti interni ed esterni all'azienda al fine di apprendere se essi siano a conoscenza di eventuali frodi che coinvolgono l'azienda.

Le fasi di analisi del rischio intrinseco si possono così suddividere:

- I. conoscenza dell'impresa attraverso un'analisi approfondita di informazioni economico-finanziarie quali il bilancio, dichiarazioni dei redditi, analisi di bilancio, informazioni di settore, informazioni inerenti la strategia, e di informazioni di altra natura quali le caratteristiche del personale, manuali delle direttive e delle procedure, dati dell'associazione di categoria, articoli di stampa eccetera. Nelle imprese di minori dimensioni è utile per di più esaminare le carte di lavoro dei precedenti revisori in cui spesso si rinvergono importanti informazioni sull'azienda;

¹¹⁸ MARINELLI, *Revisione contabile. Principi e note metodologiche*, Torino, 2014, pag. 135.

¹¹⁹ Si rimanda a quanto detto nel paragrafo 3.2.2 per la definizione delle tre tipologie di rischio.

- II. comprensione del sistema di controllo interno nell'ottica di definire quali procedure di revisione attuare ma non con lo scopo di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno¹²⁰. Una simile attività deve essere posta in essere dal revisore indipendentemente dalla dimensione dell'azienda in quanto non è concepibile un sistema aziendale privo di qualsiasi forma di controllo;
- III. individuazione del rischio di frode analizzando quanto la direzione aziendale e il controllo interno pongono in essere al fine di prevenire tale rischio;
- IV. colloqui con il precedente revisore e procedure di analisi comparativa: l'interazione con il precedente revisore permette al revisore attuale di comprendere maggiormente alcuni aspetti dell'azienda mentre le procedure di analisi comparativa consentono di evidenziare eventuali anomalie che possono indicare la presenza di errori.

Individuati i rischi è necessario valutarli e chiedersi quindi quale possa essere la probabilità che tali rischi si verifichino e quale potrebbe essere in quel caso l'impatto sull'impresa. Sono disponibili delle check list che permettono al revisore di effettuare tutte queste valutazioni e di conseguenza di individuare quali siano gli errori significativi che meritano un approfondimento.

Nella Fondazione, avendo dimensioni limitate, questa valutazione viene effettuata in modo limitato.

Rischio di controllo

La comprensione del sistema di controllo interno di un'impresa è fondamentale per il revisore al fine di poter comprendere quali possono essere i rischi che un tale sistema non elimini autonomamente e quindi individuare quali di essi possano eventualmente trasformarsi in errori significativi in bilancio. Nel caso in cui al termine della valutazione dei rischi il revisore incontri delle carenze nel sistema di controllo interno è tenuto a comunicarle tempestivamente alla direzione aziendale.

Il sistema di controllo interno di un'impresa è tipicamente composto da cinque elementi: ambiente di controllo, valutazione del rischio, sistemi informativi, attività di controllo e monitoraggio. Non ci dilunghiamo in questa sede in una descrizione di tali componenti, cui si rimanda al documento del CNDCEC, in quanto, come esamineremo anche in seguito, nel

¹²⁰ ISA Italia 700.38

nostro caso specifico l'attività di revisione è svolta da un sindaco unico. Di fatto, nel caso in cui la revisione sia affidata al collegio sindacale, il quale rappresenta in una società l'organo di controllo, il sindaco-revisore può sfruttare la propria posizione interna alla società per reperire maggiori informazioni.

Rischio di individuazione

In seguito alla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo, il revisore è tenuto a esaminare i risultati ottenuti per poter sintetizzare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio¹²¹. In base a quanto risulterà da tale analisi il revisore predisporrà le procedure da attuare al fine di eliminare i rischi individuati.

La significatività dei rischi viene determinata sulla base di una valutazione combinata del rischio di controllo e del rischio intrinseco la quale porterà a definire quale tipologia di controlli successivi sarà necessario attuare: sondaggi di dettaglio, procedure di analisi comparativa o test di conformità. Nelle imprese di minori dimensioni al termine di tale valutazione si potranno utilizzare unicamente procedure di validità estese (sondaggi di dettagli e procedure di analisi comparativa) evitando le verifiche inerenti il sistema di controllo interno in quanto spesso in tali organizzazioni non è presente una chiara separazione delle funzioni interne.

Si ritiene che un analogo ragionamento possa essere effettuato anche con riferimento alla Fondazione in quanto il Revisore, nella predisposizione delle proprie attività, effettua principalmente procedure di validità.

b) Procedure di conformità

Le procedure di conformità hanno lo scopo di accertare l'efficienza e l'efficacia del sistema di controllo interno all'impresa. Tali procedure impongono la comprensione del sistema di controllo interno, la valutazione del rischio di controllo e infine la stima a un livello basso di tale rischio. Se però, come nel nostro caso, la revisione è affidata al collegio sindacale o sindaco unico, è necessario un diverso approccio in quanto tale organo è posto al vertice del sistema dei controlli della società. Si può rilevare quindi che in una gestione di questo tipo è presente una maggior efficacia ed efficienza sia nell'attività di vigilanza sia nell'attività di

¹²¹ CNDCEC, *op. ult. cit.*, pag. 161.

revisione in quanto il collegio sindacale, essendo un organo interno alla società, può sicuramente svolgere una revisione legale in modo più efficiente rispetto ad un singolo revisore o società di revisione.

In ambito di revisione legale inoltre nel caso in cui il revisore non sia soddisfatto del sistema di controllo interno, ne prende atto, segnala le debolezze e non fa affidamento su tale sistema eliminando le procedure di conformità e affidandosi solamente alle procedure di validità che vedremo in seguito. Questo espediente non è attuabile nel nostro caso in quanto «la comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera e la comprensione del controllo interno sono il punto di partenza della attività di vigilanza» e pertanto «i sindaci-revisori non possono accettare di impostare una revisione senza fare alcun affidamento sul controllo interno, perché verrebbero meno ai propri doveri di vigilanza»¹²².

Nel documento cui stiamo ora facendo riferimento viene suggerito al sindaco-revisore di applicare la procedura di seguito elencata in cui viene eliminata la procedura di conformità solo parzialmente:

- all'inizio del mandato, il revisore approfondisce la comprensione del sistema di controllo interno e valuta l'operatività attraverso l'utilizzo di procedure di conformità al fine di individuare i punti di debolezza;
- si attiva tempestivamente al fine di superare le debolezze e migliorare la qualità del controllo interno;
- si affida al sistema di controllo interno man mano che i punti di debolezza vengono superati;
- pianifica infine la revisione attivando sia procedure di conformità sia procedure di validità¹²³.

c) Procedure di validità

Le procedure di validità (chiamate anche test di sostanza) vengono applicate al fine di verificare la corretta applicazione delle asserzioni di bilancio. Tali procedure comprendono una vasta gamma di verifiche che si possono classificare in sondaggi di dettaglio e procedure di analisi comparativa.

¹²² CNDCEC, *op. ult. cit.*, pag. 124

¹²³ CNDCEC, *op. ult. cit.*, pag. 156.

I sondaggi di dettaglio permettono di acquisire facilmente elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui il revisore baserà il proprio giudizio. Tali elementi probativi possono essere acquisiti mediante varie metodologie; indichiamo brevemente quelle utilizzate dal Revisore della Fondazione.

Il Revisore ispeziona innanzitutto tutta la documentazione esaminando le registrazioni e i documenti sia in formato cartaceo che elettronico.

Un ottimo metodo utilizzato per accertare un dato in bilancio è la circolarizzazione¹²⁴ (anche chiamata conferma esterna) soprattutto per quanto riguarda i saldi contabili relativi a clienti e fornitori, banche, compagnie assicurative ma anche per richiedere conferma di accordi o termini contrattuali. Ad ogni modo è necessario considerare una «variabile di aleatorietà legata alla possibilità che il soggetto terzo non fornisca le conferme richieste»¹²⁵.

Tuttavia il Revisore non applica questa metodologia in quanto i principali clienti della Fondazione (Aziende Sanitarie Locali) sono di grande portata e viene ritenuto più celere ed efficace utilizzare procedure alternative per la verifica dei saldi: viene quindi verificato che i crediti nati durante l'anno verso i clienti siano stati incassati. Analogo ragionamento viene effettuato per i fornitori nel qual caso verrà verificata l'effettiva uscita di cassa per il pagamento dei debiti.

Un'ulteriore metodologia applicata dal Revisore è il ricalcolo puntuale delle operazioni; tale metodo viene utilizzato nel nostro caso per la voce TFR la quale, per la complessità di calcolo, potrebbe essere inficiata da errori e ad ogni modo non occupa grande spazio nelle procedure del Revisore essendo limitato il numero dei dipendenti della Fondazione.

Ovviamente il Revisore per essere certo di quanto indicato in bilancio svolge delle indagini, intese come ricerca di informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno dell'impresa. Le indagini possono variare da quelle formali scritte a quelle verbali¹²⁶.

Qualora gli elementi probativi derivanti da una fonte siano incoerenti con quanto appreso da un'altra fonte, il revisore modifica le procedure pianificate o individua ulteriori attività utili a fare chiarezza su quanto esaminato. L'«Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese minori» descrive infatti la revisione del bilancio come un

¹²⁴ ISA Italia 505.6

¹²⁵ CNDCEC, *op. ult. cit.*, pag. 198.

¹²⁶ ISA Italia 500.A22

processo cumulativo e iterativo in quanto «man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l'estensione di altre procedure di revisione pianificate».

Le procedure di analisi comparativa consistono nel confronto tra i dati contabili e le informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche dell'azienda e altri dati comparabili.

Il confronto tra i dati e le informazioni dell'azienda con i dati di una azienda simile operante nello stesso settore può risultare utile al fine di evidenziare eventuali dati o informazioni anomale. I dati di altre società spesso non sono facilmente reperibili ed è difficile il più delle volte comprendere fino in fondo le peculiarità di ogni singola impresa; pertanto si consiglia al revisore di combinare questo tipo di analisi con altre procedure di validità più specifiche.

Il confronto di dati con un'altra azienda può avvenire, oltre che con riguardo alle voci di bilancio, anche relativamente agli indici o alle incidenze percentuali. In questo modo si eliminano tutte le componenti di soggettività fornendo un dato comparabile in modo oggettivo.

Campionamento

Nelle grandi società è impensabile che per raccogliere elementi probativi e per controllare la veridicità della voci del bilancio, il revisore debba verificare i saldi uno ad uno. Per questo motivo il revisore ha a disposizione le procedure di selezione che gli permettono di scegliere quali saldi contabili sottoporre a controllo. Le procedure di revisione delle voci del bilancio possono quindi avvenire:

- selezionando tutte le voci;
- selezionando delle voci specifiche;
- selezionando un campione.

La selezione integrale, può essere utilizzata quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato, quando si riscontra un rischio significativo e non si hanno a disposizione metodi alternativi che forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati oppure quanto la ripetitività del calcolo rende conveniente la verifica puntuale di tutte le voci. Questo tipo di selezione viene utilizzata dal Revisore della Fondazione in quanto l'ente non ha un numero elevato di voci che necessitano di verifica, soprattutto per quanto riguarda clienti e fornitori.

La selezione di voci specifiche (chiamata anche campionamento soggettivo) invece pare utile nel caso in cui siano presenti valori elevati di una determinata voce, ci siano importi inusuali oppure dette voci in passato sono state soggette ad errore. Con questa modalità per esempio si possono esaminare tutte le voci che superano un determinato importo. Tuttavia i risultati di una simile selezione non possono essere proiettati sull'intera popolazione non fornendo di conseguenza elementi probativi in merito alla parte restante della popolazione. Nel campionamento statistico invece si utilizza la selezione casuale delle voci da sottoporre a verifica e fruisce del calcolo delle probabilità per valutare i risultati derivanti dal campione. Questo metodo può essere impiegato quando tutte le voci possiedono le medesime caratteristiche permettendo quindi di trarre valide conclusioni relativamente all'intera popolazione e riduce il rischio di campionamento¹²⁷. Rimandiamo al documento "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni" del CNDCEC per l'elencazione delle varie tipologie di campionamento.

Attestazioni scritte da parte della Direzione aziendale

Nello svolgimento delle proprie funzioni il revisore può richiedere attestazioni scritte¹²⁸ alla Direzione aziendale in merito alle responsabilità dell'azienda, a specifiche asserzioni oppure a errori non corretti.

Tale lettera rappresenta uno degli elementi probativi che il revisore può utilizzare per trarre le conclusioni su cui baserà il proprio giudizio; ad ogni modo le attestazioni della Direzione sono elementi necessari ma non sufficienti al pari delle altre risposte ottenute in seguito alle indagini svolte dal revisore. Le indagini e le attestazioni vengono infatti utilizzate nel processo di revisione come supporto ad altri elementi probativi per il bilancio¹²⁹.

Nello specifico, nella lettera di attestazione la Direzione aziendale dà conferma dell'adempimento delle proprie responsabilità per la redazione del bilancio, attesta di aver fornito al revisore tutte le informazioni utili allo svolgimento dell'attività di revisione, afferma di aver registrato tutte le operazioni e che queste sono state riportate in bilancio e infine evidenzia che gli errori non corretti, se considerati singolarmente o nel loro insieme,

¹²⁷ Il rischio di campionamento consiste nella possibilità di trarre delle conclusioni sul campione selezionato che non coincidono alle conclusioni cui si trarrebbe se fosse stata esaminata l'intera popolazione.

¹²⁸ ISA Italia 580

¹²⁹ CNDCEC, *op. ult. cit.*, pag. 259.

non portano ad errori significativi per il bilancio.

Anche i sindaci-revisori, come il Revisore della Fondazione, sono tenuti a rispettare quanto appena descritto.

Eventi successivi alla chiusura dell'esercizio

È possibile che una volta redatto il bilancio si verifichino eventi che possono avere un impatto su di esso. Tali eventi si possono a loro volta suddividere in:

- a) eventi avvenuti fra la data di chiusura dell'esercizio e la data della relazione di revisione;
- b) eventi successivi alla data della relazione di revisione ma prima dell'approvazione del bilancio d'esercizio;
- c) eventi successivi all'approvazione del bilancio.

Nel caso *sub a)*¹³⁰ il revisore deve acquisire elementi sufficienti ed appropriati in merito all'evento intervenuto per stabilire se questo sia stato propriamente riflesso in bilancio così come previsto dalle regole contabili di riferimento¹³¹. In questo caso il revisore dovrà svolgere procedure atte a garantire che la direzione aziendale abbia posto in essere quanto richiesto dalla normativa e che, nel caso in cui si verifichino eventi che richiedono rettifiche o informativa nel bilancio, gli eventi si riflettano effettivamente sul bilancio stesso.

Con riferimento al caso *sub b)*¹³², il revisore non ha alcun obbligo di effettuare procedure di revisione successivamente alla data della propria relazione. Tuttavia se tale evento, se conosciuto prima della data della relazione, avrebbe portato il revisore ad emettere una relazione diversa, egli deve discutere tale aspetto con la Direzione, stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso, verificare su come la Direzione intende effettuare tali cambiamenti. Se la Direzione redige un bilancio modificato il revisore è tenuto a redigere una nuova relazione; se la Direzione non modifica il bilancio il revisore esprimerà un giudizio con modifica.

Anche nel caso *sub c)*¹³³ il revisore non ha alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relative all'evento intervenuto. La Direzione potrà anche qui decidere se modificare il bilancio e il revisore accerterà che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio

¹³⁰ ISA Italia 560.6

¹³¹ Si fa riferimento a tal riguardo all'art. 2427, co. 6-bis e 22-quater c.c., al principio contabile OIC 29 e al principio contabile internazionale IAS 10

¹³² ISA Italia 560.10

¹³³ ISA Italia 560.14

precedentemente approvato siano venuti a conoscenza delle modifiche intervenute¹³⁴; dovrà inoltre estendere le procedure di revisione relative agli eventi successivi fino alla data della nuova relazione.

Tali procedure non cambiano nel caso in cui la revisione sia affidata al collegio sindacale.

Continuità aziendale

Prima di concludere il processo di revisione, e quindi parlare della relazione finale di revisione, è opportuno soffermarsi su un concetto di fondamentale importanza per la revisione legale dei conti: la continuità aziendale.

La continuità è connessa alla predisposizione della relazione di revisione poiché in essa, oltre ad un giudizio sulla capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società revisionata, del risultato economico e dei flussi di cassa, deve essere inserito un giudizio sulla capacità dell'azienda di essere operativa nel prossimo futuro¹³⁵.

Una tale valutazione non deve però essere svolta solo al termine del processo di revisione, congiuntamente all'analisi degli elementi probativi raccolti, ma il revisore nel corso dell'anno deve porre in essere verifiche costanti volte ad accertare l'inesistenza di eventi o circostanze che possano far emergere dubbi sulla continuità aziendale.

L'ISA Italia 570 elenca una serie di indicatori utili ad individuare quei fattori che potrebbero mettere a rischio la continuità aziendale cui si rimanda.

Nel caso in cui la revisione sia affidata al collegio sindacale o sindaco unico, «quest'ultimo effettua la verifica dei presupposti di continuità ai fini della propria attività di revisione e, contestualmente, fruisce delle informazioni ottenute per mezzo di tali azioni, per svolgere anche ruolo di vigilanza dell'attività societaria ai fini di salvaguardia del patrimonio». In quest'ottica il collegio sindacale richiede agli amministratori un approfondimento in merito alle situazioni in cui si osservano rischi per la continuità, esamina le soluzioni adottate dalla direzione per risolvere questa criticità e sollecita la società ad intervenire per ripristinare la

¹³⁴ In caso contrario il revisore comunica alla direzione che egli intraprenderà azioni volte ad assicurare che nel futuro si faccia riferimento alla nuova relazione di revisione nella quale verranno esposte le motivazioni del revisore per la modifica del bilancio, non effettuata dalla direzione aziendale.

¹³⁵ Per prossimo futuro si intende un periodo non inferiore ai dodici mesi successivi al termine dell'esercizio, come richiesto dal principio contabile IAS 1.

situazione di continuità.

L'attività di revisione inerente alla continuità aziendale, in accordo con quanto specificato sopra, deve essere documentata nelle carte di lavoro.

Una volta ultimata l'analisi degli elementi probativi connessi alla continuità il revisore può giungere ad una delle seguenti conclusioni:

- il presupposto della continuità è appropriato: nel caso in cui l'informativa di bilancio sia adeguata ad esprimere la realtà dei fatti il revisore emetterà un giudizio positivo con eventuali richiami di informativa; se, al contrario, il presupposto della continuità è stato valutato correttamente ma non è stata inserita in bilancio un'informativa adeguata il revisore sarà tenuto ad esprimere un giudizio con rilievi, se gli errori non sono pervasivi, oppure un giudizio negativo nel caso in cui tale lacuna si tramuti in errori significativi e pervasivi;
- il presupposto della continuità è inappropriato: laddove l'impresa abbia utilizzato erroneamente il presupposto della continuità il revisore esprimerà un giudizio negativo; al contrario, se il presupposto risulta inappropriato ma la direzione ne ha dato informazione il giudizio potrà essere positivo oppure positivo con richiami d'informativa;
- esistono molteplici incertezze: il revisore sarà impossibilitato ad esprimere un giudizio se tali incertezze risultano essere significative¹³⁶.

Oltre alla continuità, il revisore, per poter esprimere il proprio giudizio sul bilancio, deve aver raccolto ed esaminato elementi probativi che gli permettano di affermare con una ragionevole sicurezza che il bilancio non contiene errori significativi e che rappresenta in modo chiaro veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società. La ragionevole sicurezza rappresenta un limite dell'attività di revisione in quanto non sarà mai possibile esprimere con certezza assoluta che il bilancio di una società sia corretto e rispetti tutte le normative che lo riguardano. A tal riguardo si è espresso il principio ISA Italia 200.5.

Come si vedrà nel prossimo paragrafo, il Revisore nello svolgimento della propria attività ha verificato il presupposto della continuità aziendale e ha inserito tale affermazione nella propria relazione

¹³⁶ CNDCEC, *op. ult. cit.*, pag. 274.

Relazione finale di revisione

A conclusione di tutto il processo di revisione il revisore è tenuto a redigere una relazione in cui inserisce una serie di informazioni ben precise indicate dall'art. 14 del d.lgs. 39/2010. Il documento "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni" non indica particolari peculiarità di tale relazione se non un'indicazione di quanto è necessario redigere nel caso in cui la revisione sia affidata al collegio sindacale. In questo caso, a discrezione del sindaco-revisore, potranno essere predisposte due relazioni disgiunte¹³⁷ oppure un'unica relazione ma distinta in due parti per rendere conto all'assemblea del lavoro svolto sia in termini di vigilanza che di revisione contabile del bilancio.

Tuttavia tali disposizioni sono obbligatorie solamente per le società, mentre gli enti non profit non hanno alcun schema cui fare riferimento per la redazione della relazione finale di revisione.

Preme specificare che tale relazione svolge una funzione meramente interna nella Fondazione analizzata in quanto l'obbligo di revisione è frutto di una disposizione statutaria e non di un obbligo di legge; pertanto non è previsto un vincolo di pubblicazione ed è utile solamente ai fini di un controllo interno. Il controllo obbligatorio cui è tenuta la Fondazione consiste nella redazione della "Dichiarazione sostitutiva atto di notorietà resa da più dichiaranti" richiesta dalla Regione Veneto di cui si è già detto nel paragrafo 3.3.

In assenza di obblighi di legge, il Revisore emette comunque una relazione contenente tutti gli elementi richiesti dall'art. 14 del d.lgs. 39/2010 e dal documento esaminato in precedenza "Il controllo indipendente negli enti non profit" del 2011 apportando necessari adattamenti al caso specifico.

Con riguardo alla relazione esemplificativa del CNDCEC precedentemente illustrata, il Revisore nella relazione finale inserisce buona parte degli elementi indicati dal Consiglio Nazionale. In particolare sono presenti le indicazioni riguardanti:

a) il compito di vigilanza:

"Nel corso dell'esercizio ho proceduto al controllo formale dell'amministrazione vigilando sull'osservanza delle disposizioni di

¹³⁷ Per la relazione del collegio sindacale si fa riferimento all'artt. 2429, co. 2, c.c.

legge e dello statuto, nonché sul principio di corretta amministrazione ed effettuando le verifiche della corrispondenza delle poste dello Stato patrimoniale e del Conto Economico.”

b) la partecipazione alla vita societaria:

“Durante l’esercizio ho partecipato in modo sistematico alle sedute del Consiglio di Amministrazione, che si sono svolte nel rispetto delle norme legislative e statutarie che ne disciplinano il funzionamento.”

c) lo svolgimento delle principali attività dell’ente:

“Do atto che nel corso dell’esercizio gli Amministratori non hanno mancato di attivare la Fondazione in iniziative tendenti al conseguimento dell’oggetto sociale come ampiamente illustrato nella relazione morale del Presidente, che ne descrive la missione e le attività svolte.”

d) la corrispondenza del bilancio con i fatti e le informazioni raccolte:

“Attesto che le poste di bilancio corrispondono alle risultanze contabili e do atto che:

- nella redazione del bilancio sono state eseguite le disposizioni previste dall’art. 2423-bis c.c.*
- sono stati rispettati gli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico previsti dagli artt. 2424 e 2425 c.c.*
- sono state osservate le disposizioni relative a singole voci dello Stato patrimoniale con previsto dall’art. 2424-bis c.c.*
- dai controlli eseguiti emerge che non sono state effettuate deroghe di cui agli artt. 2423 e 2423-bis c.c.”*

Se confrontiamo la relazione della Fondazione con quanto previsto dall’art. 14, co. 2, d.lgs. 39/2010 si può rinvenire la presenza di quanto segue:

a) un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale ed il quadro delle regole di redazione applicate dalla società:

“Il bilancio, predisposto dal Presidente della Fondazione, per la sua approvazione, si riferisce all’esercizio chiuso al 31 dicembre 2018.

Esso è costituito dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico, dalla Nota integrativa e dalla Relazione morale, documenti che sono stati consegnati a questo Organo di revisione.

In mancanza di precise disposizioni statutarie e normative il Bilancio è redatto secondo le disposizioni del Codice Civile e successive modificazioni, e dei principi contabili enunciati dall'Organismo Italiano di Contabilità."

- b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati:

"Nel corso dell'esercizio ho proceduto al controllo formale dell'amministrazione, ispirandomi alle norme di comportamento raccomandate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. "

- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico d'esercizio:

"Ritengo che il bilancio sia stato redatto nel rispetto dei corretti principi contabili e delle norme vigenti, pertanto esprimo parere favorevole in ordine all'approvazione da parte dell'organo amministrativo del bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018."

- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi:

"Prendo atto che il contributo erogato dalla Regione Veneto che si configura come contributo in conto impianti è stato iscritto fra i ricavi e riscontato."

- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge: non presente nella relazione;

- f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla continuità: non presente nella

relazione;

g) l'indicazione della sede del revisore legale o della società di revisione legale

Nella relazione non è stato inserito alcun giudizio sulla "Relazione sulla gestione patrimoniale economica e morale dell'esercizio a.a." la quale presenta caratteristiche diverse dalla relazione sulla gestione delle società di capitali.

Nella relazione della Fondazione il Revisore riporta inoltre le risultanze contabili riepilogative del bilancio revisionato ed elenca in seguito le disposizioni normative e i criteri di valutazione utilizzati, che non si discostano dall'esercizio precedente, e sono ispirati al principio di prudenza nella prospettiva di continuità dell'attività sociale; viene altresì evidenziato il principio di continuità dei criteri stessi da un esercizio all'altro.

CONCLUSIONE

Lo scopo principale dell'elaborato è stato quello di chiarire in quale modo si possa garantire un soggetto terzo che inizia, o continua, ad apportare i propri interessi in un ente non profit. Tali interessi abbiamo visto si ritrovano nelle donazioni da parte di soggetti privati, nei soggetti che prestano il proprio lavoro all'interno dell'ente, nello Stato che finanzia tali enti per lo svolgimento delle proprie attività.

Nella fondazione esaminata, sebbene non sia di notevoli dimensioni, si nota subito come il proprio operato e la trasparenza nella gestione sia di fondamentale importanza per garantire la continua fiducia che i soggetti ospitati e le loro famiglie ripongono nella Fondazione.

Da un punto di vista gestionale e amministrativo è stato evidenziato come il modo migliore per tenere sotto controllo l'aspetto contabile e di gestione delle risorse sia la redazione del bilancio; anche se lo scopo di un ente non profit diverge molto da quello di un'impresa commerciale, lo strumento del bilancio risulta essere il più affidabile. Utilizzando questo strumento si permette anche a chi non opera all'interno del settore non profit di comprendere le dinamiche che avvengono all'interno dell'ente.

Nell'analisi svolta si è potuto comunque notare come questi enti, di notevole importanza per la nostra società, purtroppo non siano abbastanza supportati a livello legislativo ai fini di una gestione trasparente e adeguata.

È stato infatti rilevato che non sono presenti disposizioni normative inerenti il bilancio d'esercizio e nemmeno per quanto riguarda un eventuale organo di controllo. Tali discipline sono regolamentate dalle Linee guida e altri documenti emessi delle più importanti istituzioni che supervisionano e gestiscono l'operato delle società; stiamo parlando del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, dell'Agenzia per il Terzo settore (anche se ora il ruolo è passato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali) e dell'Organismo Italiano di Contabilità. I documenti esposti sono un valido sostegno per i soggetti che operano nel terzo settore e forse per alcuni di loro il fatto di non dover soccombere a norme di legge è un vantaggio dal punto di vista economico e di gestione dell'ente. Tuttavia ritengo fortemente che, anche se di limitate dimensioni, gli enti operanti nel settore del non profit debbano seguire delle indicazioni ben precise per poter operare nella massima tranquillità e

trasparenza verso soggetti terzi.

In questo contesto le Onlus risultano l'unico istituto maggiormente tutelato anche se viene solo imposto un obbligo senza dare agli enti gli strumenti necessari per rispettare tali disposizioni.

Ad ogni modo il bilancio riesce a garantire il soggetto terzo solo in parte, in quanto ad oggi le disposizioni inerenti la certificazione del bilancio da parte di un soggetto qualificato non sono obbligatorie ma solamente consigliate lasciando totale libertà agli enti non profit.

Si ritiene tuttavia che istituire all'interno degli enti non profit un sistema di controllo interno, e/o individuare un soggetto che effettui la revisione legale dei conti, possa risultare estremamente oneroso per quegli enti di minori dimensioni e con un "volume d'affari"¹³⁸ limitato.

La soluzione ideale sarebbe imporre l'individuazione di un organo di controllo interno, se non di un revisore, a quegli enti di notevoli dimensioni i quali per le loro caratteristiche entrano in contatto con numerosi portatori di interessi.

Al momento, per l'appunto, non esiste alcuna disposizione di legge che preveda una tale disciplina anche se il Codice del Terzo settore, istituito con il decreto legislativo del 3 luglio 2017, n. 117, ha inserito nelle proprie disposizioni l'obbligo di dotazione di un organo di controllo e di un revisore. In particolare l'art. 30 obbliga la nomina di un organo di controllo nelle fondazioni, in ogni caso, e nelle associazioni solamente se ricorrono alcuni presupposti dimensionali¹³⁹. L'art. 31 invece dispone l'obbligo di nomina di un revisore legale dei conti o di una società di revisione per associazioni e fondazioni quando si registra il superamento di precisi requisiti dimensionali¹⁴⁰. In tal modo si tutelano gli enti più piccoli ma al contempo si garantisce maggiormente l'apporto di interessi negli enti superiori.

Tuttavia tali disposizioni rimangono solo teoriche in quanto, come evidenziato

¹³⁸ In questo contesto si ritiene di utilizzare la denominazione "volume d'affari" per riferirsi ai ricavi e proventi che un ente non profit realizza nell'esercizio per l'espletamento delle proprie attività.

¹³⁹ L'art. 30 d.lgs. 117/2017 registra come limiti dimensionali il superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti parametri: a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000 euro; b) ricavi, rendite, proventi ed entrate comunque denominate: 220.000 euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

¹⁴⁰ L'art. 31 d.lgs. 117/2017 individua come limiti dimensionali il superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti parametri: a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000 euro; b) ricavi, rendite, proventi ed entrate comunque denominate: 2.200.000 euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità

nell'introduzione all'elaborato, non sono ancora stati emanati tutti i decreti attuativi delle disposizioni contenute nel Codice del Terzo settore.

Nel caso della "Fondazione F.lli Zulianello - ONLUS" i parametri esposti risultano essere stati superati per due esercizi consecutivi se consideriamo il trimestre 2016-2018 e pertanto sussistono i requisiti per l'adozione obbligatoria di un organo di controllo interno e di un revisore legale dei conti, figure che, ai sensi dell'art. 30, co. 6, d.lgs. 117/2017, possono concentrarsi in un unico organo costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Si ritiene pertanto che per la Fondazione nulla cambi, con riguardo al sistema di controllo, nel momento in cui il Codice del Terzo settore sarà operativo in tutte le sue parti.

BIBLIOGRAFIA

AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*, 2009

AGENZIA PER LE ONLUS, CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI E ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ, *Principi contabili per gli enti non profit. Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*, 2011

BARBETTA, *Le fondazioni. Il motore finanziario del terzo settore*, Bologna, 2013

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI, *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*, 2018

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI, *Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del Dottore Commercialista e dell' Esperto Contabile*, 2011

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI, *Norme di comportamento del collegio sindacale*, 2010

COLOMBO E PISCETTA, *Ruolo e peculiarità dell'attività di revisore degli enti non profit*, *Enti non profit*, ottobre 2010, pag. 5

COLOMBO E SETTI, *Contabilità, bilancio e controllo degli enti non profit*, Vicenza, 2016

DE STEFANIS E QUERCIA, *Enti non profit. Portuario operativo*, Repubblica di San Marino, 2009

GALGANO, *Diritto privato*, Vicenza, 2017

IORIO, *Le Fondazioni*, Milano, 1997

MARINELLI, *Revisione contabile. Principi e note metodologiche*, Torino, 2014

PROPERSI E ROSSI, *Gli enti non profit*, Milano, 2015

SITOGRAFIA

<https://oldsite.commercialisti.it/Portal/News/NewsDetail.aspx?id=dde0ff1e-76e1-455c-b5f1-a088391471a9>

<https://italianonprofit.it>