

**COOP E TERZO SETTORE**di **GIANNI MARIO COLOMBO****Ancora sul bilancio degli enti del Terzo settore**

*Si attende dalle autorità competenti una parola che ponga fine all'ormai annosa disputa sulla forma di bilancio degli enti del Terzo settore.*

A 3 anni dall'emanazione del D.M. Lavoro 5.03.2020 concernente: *"Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore"*, non si sono ancora avute dal *"Ministero competente"* indicazioni precise sull'interpretazione dell'art. 13, cc. 4 e 5 D.Lgs. 117/2017.

Ogni anno ci si pone l'interrogativo: **quale contabilità e quale bilancio per gli enti del Terzo settore?**

In mancanza di una risposta autorevole, **a livello operativo**, alcuni interpreti hanno scelto la scorciatoia di ritenere applicabili i modelli ministeriali agli ETS non commerciali, mentre gli schemi di bilancio previsti dal Codice Civile per gli ETS commerciali; commettendo, a nostro avviso, **un'indebita confusione** tra ambito civilistico e fiscale. In realtà, la riforma opera una distinzione chiara tra aspetti contabili ai fini civilistici (art. 13 del CTS) e aspetti contabili ai fini fiscali (art. 87 del CTS).

**Ai fini civilistici** (di cui ci occupiamo in questa sede), il punto da dirimere è il seguente: che cosa si intende per svolgimento dell'attività in forma di impresa commerciale? L'art. 13, c. 4 del CTS prevede che *"gli enti che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c."*. L'obbligo di tenuta delle scritture contabili secondo il Codice Civile è tipico dell'imprenditore commerciale (vedi artt. 2214-2220).

Parimenti, lo stesso art. 13, c. 5 prevede che *"gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il Registro delle Imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter c.c."*.

**Il Codice Civile definisce il soggetto (l'imprenditore), non l'attività (l'impresa).**

Ai sensi dell'art. 2082 c.c. la definizione di imprenditore deve essere intesa in senso oggettivo, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro; d'altra parte, deve essere escluso il carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito.

La **nozione di imprenditore** si basa sull'esercizio di un'attività definita dai seguenti requisiti: economicità, intesa come modalità dell'attività di produzione o scambio di beni o servizi, con copertura dei costi attraverso i ricavi (autosufficienza economica); professionalità: l'attività economica deve essere svolta in modo sistematico e abituale, non occasionale; organizzazione: deve trattarsi di un coordinamento da parte dell'imprenditore dei fattori della produzione di cui si avvale. Rimane ancora da chiarire **che cosa si intende per impresa "commerciale"**.

L'opinione prevalente è rivolta a considerare la nozione di impresa commerciale in termini di residualità rispetto a quella di imprenditore agricolo (art. 2135 c.c.) e di piccolo imprenditore (art. 2083 c.c.).

Ritornando ora all'art. 13, c. 4 del CTS, dobbiamo chiederci come concretamente applicare questa disciplina agli enti del Terzo settore. Va precisato, anzitutto che ai sensi dell'art. 4 del CTS, gli ETS, nel perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, devono **svolgere in via "esclusiva" o principale una o più attività di interesse generale**.

E' a queste attività, pertanto, con esclusione, quindi, delle attività diverse (art. 6) e della raccolta fondi (art. 7), che ci si deve riferire per verificare la condizione posta dall'art. 13, c. 4 (esercizio in via esclusiva o principale di attività in forma di impresa commerciale). Anche sotto il profilo aziendalistico non si può fare a meno di osservare che **gli schemi di bilancio proposti dal D.M. 5.03.2020 sono più adatti a rappresentare una gestione di carattere erogativo, mentre gli schemi di bilancio previsti dal Codice Civile meglio rappresentano l'aspetto economico della gestione**.

Negli enti che gestiscono servizi sociali di grande rilevanza (es. scuole, case di riposo, case di cura, ecc.) è chiaro che diventa sempre più importante monitorare l'equilibrio economico della gestione.

Un monitoraggio che diventa problematico con l'utilizzo degli schemi di bilancio ministeriali.