

Accountability dell'impresa sociale

di Gian Mario Colombo (*)

Il D.Lgs. n. 112/2017 ha profondamente innovato, anche sotto l'aspetto contabile e amministrativo, la precedente disciplina dell'impresa sociale. Sotto il profilo contabile, un punto ci sembra particolarmente caratterizzante della nuova normativa: il richiamo esplicito alla disciplina del Codice civile per le imprese commerciali in tema di contabilità, bilancio e controllo. Conferma di tale impostazione si ha anche nel Codice del Terzo settore per gli enti che esercitano l'attività in forma imprenditoriale: "gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del Codice civile".

1. Premessa

L'art. 6, comma 1, lett. a), della Legge delega sulla **riforma del Terzo settore** (1) qualifica l'impresa sociale "Quale organizzazione privata che svolge attività d'impresa per le finalità di cui all'art. 1, comma 1, destina i propri utili prioritariamente al conseguimento dell'oggetto sociale nei limiti di cui alla lett. d), adotta modalità di gestione responsabili e trasparenti, favorisce il più ampio coinvolgimento dei dipendenti, degli utenti e di tutti i soggetti interessati alle sue attività e quindi rientra nel complesso degli enti del Terzo settore".

Altri punti di notevole interesse in questa nuova normativa sono i seguenti:

- ampliamento dei **settori di attività sociale** , e individuazione dei limiti per lo svolgimento di attività commerciali diverse da quelle di utilità sociale (2);

- previsione di forme di **remunerazione del capitale sociale** e di ripartizione degli utili (3);

- **coordinamento** della disciplina dell'impresa sociale con il regime delle attività d'impresa svolte dalle **organizzazioni non lucrative di utilità sociale** (4).

Questo punto non ha trovato applicazione, nei decreti attuativi, in quanto è stata prevista la **abrogazione delle ONLUS** (5).

I punti sopra ricordati accolgono alcune critiche svolte in passato (6), nella vigenza del D.Lgs. n. 155/2006, relative ad alcune problematiche fondamentali, quali, ad esempio, le agevolazioni fiscali.

2. Nozione e soggetti dell'impresa sociale

L'art. 1 del D.Lgs. n. 112/2017, che ha innovato profondamente la disciplina previgente in materia (7), individua i soggetti che possono rivestire la qualifica di impresa sociale. Si tratta degli enti privati che:

- esercitano in via stabile e principale un' **attività d'impresa di interesse generale** . Deve trattarsi, quindi, di un'attività imprenditoriale pro-

(*) Dottore commercialista e Revisore contabile in Milano.

(1) Cfr. Legge 6 giugno 2016, n. 106, recante "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale".

(2) Art. 6, comma 1, lett. b), della Legge n. 106/2016.

(3) Art. 6, comma 1, lett. d), della Legge n. 106/2016.

(4) Art. 6, comma 1, lett. i), della Legge n. 106/2016.

(5) Art. 102, comma 2, del D.Lgs. n. 117/2017.

(6) Cfr. G.M. Colombo, "Per l'impresa sociale gli incentivi non bastano", in *Corr. Trib.*, n. 25/2011, pag. 2048.

(7) D.Lgs. n. 155/2006.

fessionale (8) e, principalmente, cioè nella misura del 70% dei ricavi (9), rivolta alle attività di interesse generale (10);

- sono **senza scopo di lucro** e per **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** (11). Il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale è un requisito identico a quanto previsto per gli ETS dal Codice del Terzo settore (12), confermandosi così anche per tale via, l'appartenenza dell'impresa sociale al Terzo settore;

- adottano **modalità di gestione responsabili e trasparenti**, e favoriscono il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività. Di tutto questo occorrerà dare conto nel bilancio sociale;

- sono inclusi sia gli **enti** sia le **società**. Si tratta, quindi, delle **associazioni e fondazioni** (13), nonché delle società di **capitali** e le **cooperative** (14).

2.1. Imprese sociali “di diritto”

Le **cooperative sociali** e i loro **consorzi** acquisiscono “di diritto” la qualifica di impresa sociale e applicano le disposizioni del D.Lgs. n. 112/2017 nel rispetto della normativa specifica delle cooperative (15), ed in quanto compatibili. Essere di “diritto” imprese sociali significa che non è necessario verificare i requisiti per la qualifica, previsti dal D.Lgs. n. 112/2017 come invece avviene per le altre imprese sociali.

Le cooperative sociali sono enti del Terzo settore e sono iscritti automaticamente nel registro del Terzo settore nella sezione “imprese sociali”, nel momento in cui depositano l'atto costitutivo al registro delle imprese.

Le cooperative sociali godono di alcune agevolazioni fiscali previste per gli ETS (16).

Un punto delicato da definire è rappresentato dal seguente quesito: quali attività può svolgere

la cooperativa sociale? Quelle di cui l'art. 1 della Legge n. 381/1991 o anche quelle di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017? Propendiamo per la prima ipotesi, in quanto le attività di cui all'art. 2, sono qualificanti dell'impresa sociale in generale, e non sono specifiche per le cooperative.

3. Obblighi contabili

Ai sensi dell'art 9 del D.Lgs. n. 112/2017, l'impresa sociale deve:

1) tenere il **libro giornale** e il **libro degli inventari** in conformità alle disposizioni del Codice civile, applicabili. Come è noto, il Codice civile prevede l'obbligo delle scritture contabili solo per le imprese (art. 2214). È, pertanto, da sottolineare l'importanza del comma 1 testé citato, perché estende anche alle imprese sociali, costituite in una forma del Libro Primo del Codice civile, l'obbligo contabile previsto per le imprese, indipendentemente dalla natura e dalle dimensioni dell'ente (associazioni, fondazioni, comitati);

2) redigere il **bilancio di esercizio**, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 ss., 2435-*bis*, 2435-*ter* del Codice civile, in quanto compatibili, e non più un generico documento, come previsto nella precedente disciplina. Per valutare questo aspetto conviene ricordare che, con riferimento alla previgente normativa, il D.M. 24 gennaio 2008 (17), in attuazione del D.Lgs. n. 155/2006, aveva previsto che tra i documenti che l'impresa sociale era tenuta a depositare presso il registro delle imprese vi fosse “un documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa” (18) e che tale documento venisse redatto secondo gli schemi di bilancio di esercizio predisposti dall'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di attività sociale (19). In considerazione della eterogeneità della forma giuridica degli enti che possono assumere la qualifica di im-

(8) Cfr. art. 2082 c.c.

(9) Cfr. art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017.

(10) Per quanto riguarda le attività di interesse generale, si veda l'art. 2 del D.Lgs. n. 112/2017.

(11) Per quanto riguarda l'assenza di scopo di lucro il divieto di distribuzione degli utili (anche in modo indiretto), si veda art. 3 del D.Lgs. n. 112/2017 che, entro certi limiti di carattere soggettivo o oggettivo, prevede una eccezione per le società.

(12) Cfr. art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 117/2017.

(13) Cfr. Libro I del c.c.

(14) Cfr. Libro V del c.c.

(15) Legge 8 novembre 1991, n. 381.

(16) Cfr., ad esempio, art. 82, comma 1, e art. 89, comma 11,

del D.Lgs. n. 117/2017.

(17) Pubblicato in G.U. 11 aprile 2008: “Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese e delle relative procedure ai sensi dell'art. 5, comma 5 del D.Lgs. n. 155/2005”.

(18) Art. 2, comma 1, lett. b), del D.M. 24 gennaio 2008.

(19) In attuazione di questa normativa, il consiglio di amministrazione dell'Agenzia per le ONLUS ha provveduto a emanare le linee guida e schemi di bilancio per le imprese sociali (delibera n. 315 del 24 ottobre 2008).

presa sociale (enti non lucrativi di cui al Libro I del c.c. e società di cui al Libro V) il documento dell'Agenda ha ritenuto opportuno distinguere i soggetti che per legge sono tenuti a redigere il bilancio secondo le norme di riferimento al Codice civile (società) le altre organizzazioni di cui al Libro I del c.c. potevano redigere il bilancio di esercizio secondo gli schemi contenuti nelle linee guida dell'Agenda per le ONLUS (Atto di indirizzo del febbraio 2009).

In materia di bilancio di esercizio, va ancora ricordato che l'art. 6, comma 1, lett. e), della Legge delega n. 106/2016 contiene la previsione per l'organizzazione che esercita l'impresa sociale dell'obbligo di redigere il bilancio ai sensi degli artt. 2423 e seguenti del c.c., in quanto compatibili.

Il comma 2 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 112/2017 specifica che le imprese sociali, indipendentemente dalla loro forma giuridica, devono redigere il bilancio d'esercizio adottando gli schemi e le regole previste di cui agli artt. 2423 ss. (bilancio ordinario) 2435-*bis* (bilancio in forma, abbreviata) e 2435-*ter* (bilancio delle micro imprese) del Codice civile. Si osserva, tuttavia che andrà verificata l'adattamento delle norme di cui sopra a quegli enti che non sono costituiti sotto forma di società individuando le norme totalmente, parzialmente per nulla applicabili (20). La precisazione della Legge delega, richiamata sopra, risulta essere quanto mai opportuna, tenuto conto delle peculiari caratteristiche strutturali propri delle ONP. In questa logica, infatti, l'Agenda per le ONLUS aveva individuato, nelle linee guida citate, un Rendiconto gestionale a proventi ed oneri, per aree gestionali, che in qualche modo rappresentasse le caratteristiche gestionali degli enti non profit (compresa la dimensione sociale), in luogo di un conto economico, teso a dimostrare il risultato economico dell'esercizio;

3) depositare il **bilancio presso il registro delle imprese**. Non è pertanto sufficiente, come per gli ETS non commerciali, la pubblicazione sul sito interno dell'ente. Per tutte le imprese so-

ciali necessita il deposito nel registro delle imprese (21), e la pubblicazione del bilancio.

Un'ultima annotazione sul **contenuto** e le **valutazioni di bilancio**.

Con l'emanazione del D.Lgs. n. 139/2015, che ha recepito la Direttiva UE n. 2013/34 del 26 giugno 2013, sono state introdotte alcune modifiche alla disciplina del bilancio d'esercizio in forma ordinaria, con particolare riferimento ai seguenti aspetti:

- postulati del bilancio relativi a rilevanza e sostanza economica;
- rendiconto finanziario;
- conto economico, area straordinaria;
- valutazioni relative a strumenti finanziari, titoli immobilizzati, crediti e debiti;
- immobilizzazioni immateriali relative a costi di ricerca e pubblicità;
- immobilizzazioni finanziarie relative alle azioni proprie;
- ammortamento dei costi di sviluppo e dell'avviamento;
- rapporti con imprese controllate dalla medesima controllante.

Le modifiche riguardanti i primi quattro aspetti del bilancio civilistico, di indubbio interesse per gli enti non commerciali nella redazione del rendiconto annuale, vengono di seguito sinteticamente illustrati e commentati.

I postulati della rilevanza e della sostanza economica introdotti dal D.Lgs. n. 139/2015, sono integralmente applicabili anche ai bilanci degli enti non lucrativi di cui al Libro Primo del c.c.

L'introduzione del **principio di sostanza economica** è stata attuata mediante l'inserimento del nuovo punto 1-*bis* nell'art. 2423-*bis*, comma 1, secondo il quale: "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione e del contratto". Contestualmente è stata eliminata, al punto 1 del medesimo art. 2423-*bis*, la disposizione che prevedeva di tener conto, nella valutazione delle voci di bilancio, della funzione economica dell'elemento considerato.

Le conseguenze operative di tale previsione potrebbero risultare di impatto considerevole, in

(20) Cfr., G.M. Colombo - C. Ilari, "Contabilità e bilancio nel progetto di riforma", in A.A.V.V., *Riforma del Terzo Settore*, Wolters Kluwer, 2016, pag. 219 ss.

(21) Si ricorda che l'art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 117/2017 prevede che gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente e principalmente in forma di impresa

commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del Codice civile. La *ratio* della norma è quella di uniformare il sistema di regole contabili all'interno del quale devono muoversi tutti quei soggetti che svolgono attività di impresa, a prescindere dalla finalità lucrativa o non lucrativa.

quanto potrebbero comportare una differente rappresentazione di alcune voci di bilancio, come, ad esempio, quelle relative al contratto di *leasing*.

Pertanto dovranno essere analizzate e chiarite dall'Organismo Italiano di Contabilità.

Riguardo al **postulato della rilevanza**, introdotto nell'art. 2423, con il novellato comma n. 4 statuisce che "non occorre rispettare gli obblighi in tema di valutazione, presentazione ed informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta". Ovviamente, nella Nota Integrativa si dovrà dare evidenza dell'eventuale mancato rispetto degli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa, ai sensi dell'art. 2423, comma 4 ed illustrare le modalità di attuazione di tale principio.

3.1. Bilancio sociale

Il bilancio sociale è **obbligatorio per tutte le imprese sociali**, indipendentemente dalle dimensioni, contrariamente a quanto avviene per gli enti del Terzo settore (22), ove rileva il fatturato conseguito. I punti rilevanti, previsti dal comma 2 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 112/2017, sono i seguenti:

- il bilancio sociale deve essere depositato presso il registro delle imprese e pubblicato sul sito *internet* dell'impresa sociale. Le due forme di **pubblicità** prescelte sembrano adeguate a far sì che qualsiasi soggetto interessato abbia la possibilità di disporre dei documenti di rendicontazione sociale dell'ente;
- il bilancio sociale deve essere redatto secondo le **linee guida** che saranno predisposte dal Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali (23), tenendo conto della natura e dell'attività. A questo proposito, avuto riguardo anche all'esperienza precedente (24), occorre evitare il ri-

schio di creare linee guida con rigide e dettagliate prescrizioni di struttura e contenuto informativo del bilancio sociale. Una buona base di partenza potrebbe essere data dalle "linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit" dell'Agenzia per il Terzo settore (25). Tali linee guida adottano un sistema modulare per la individuazione delle informazioni che il bilancio sociale di un ente deve contenere.

Infine, si ricorda che ai sensi del comma 2 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 112/2017, l'obbligo di redazione del bilancio sociale rileva anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte (26).

A tal proposito valga la seguente osservazione. Spesso i bilanci sociali vengono presentati quali strumenti in grado di misurare l'impatto sociale di una organizzazione. In realtà "si tratta di due strumenti interconnessi, cui deve essere riconosciuto un ruolo e una caratterizzazione ben distinti per evitare che si aggiungano ulteriori elementi di confusione in una materia già abbastanza intricata" (27).

4. "Ramo" IS degli enti religiosi: adempimenti contabili

Per gli enti religiosi le disposizioni di cui all'art. 9 si applicano limitatamente alle attività indicate nel Regolamento (28). La materia è particolarmente delicata per le problematiche coinvolte in ordine alla natura specifica dell'ente.

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti non possono assumere la qualifica di enti del Terzo settore (ETS) o di Impresa Sociale (IS).

Qualora, tuttavia, esercitino **attività di interesse generale** possono aprire un "**ramo**" ETS o IS:

- a) adottare un **Regolamento specifico** per le attività di interesse generale, in forma di atto

(22) Art. 14 del D.Lgs. n. 117/2017.

(23) Analoga previsione era contenuta nell'art. 7, comma 3, della Legge delega n. 106/2016.

(24) Cfr. "Linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale" (D.M. 24 gennaio 2008), a proposito del quale si legga la puntuale critica di G. Stiz, "Bilancio sociale e valutazione di impatto sociale", in AA.VV., *La riforma del Terzo settore*, Wolters Kluwer, 2016, pag. 132: "Queste linee guida impongono sia una definita e rigida struttura del documento sia un insieme molto dettagliato di informazioni minime richieste".

(25) Documento approvato con Atto di Indirizzo dell'Agenzia del Terzo settore nell'aprile 2011.

(26) L'art. 7, comma 3, della Legge delega n. 106/2016 sul

punto così si esprime: "Per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato".

(27) Cfr. G. Stiz, op. cit. loc. cit., pag. 149. Certamente - spiega l'autore - il bilancio sociale deve contenere una sintesi dei risultati di eventuali indagini di valutazione di impatto sociale di servizi attività svolte dall'ente; ma ciò non può che essere relativo a specifiche aree di attività, non essere sistematico. In alcuni casi può riguardare attività svolte in anni precedenti a quello oggetto di rendicontazione.

(28) Cfr. comma 3 all'art. 9 del D.Lgs. n. 112/2017.

pubblico o di scrittura privata autenticata, da depositare nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore. Il Regolamento funge da Statuto (deve contenere le norme del Codice del Terzo settore, in quanto applicabili). È fondamentale osservare che tale documento deve avere “rispetto della struttura e della finalità di tali enti”;

b) costituire un **patrimonio destinato**. Non è certo che tale previsione debba essere collegata con quanto stabilito dall'art. 10 del CTS ai sensi del quale “gli enti del Terzo settore dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese possono costituire uno o più patrimoni destinati a un specifico affare ai sensi e per gli effetti degli artt. 2447-*bis* e seguenti del Codice civile”, soprattutto perché nell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 112/2017 che riguarda il “ramo” IS degli enti religiosi non esiste una norma analoga a quella testé citata; si propende per identificare il patrimonio destinato con il patrimonio netto risultante dal bilancio di apertura iniziale come differenza tra le attività e passività del “ramo” che si va a costituire.

Poiché deve essere “costituito” un patrimonio destinato, sembra di capire che tale fondo debba risultare da un conferimento, che, forse, potrebbe essere assimilabile al fondo di dotazione delle persone giuridiche di cui al Libro Primo del c.c.; ma, sul punto, si attendono chiarimenti ufficiali;

c) tenere separatamente le **scritture contabili** di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 112/2017.

L'attività del “ramo” deve essere svolta con **contabilità “separata”**, ove ciò che bisogna separare sono le operazioni relative al “ramo” da quelle istituzionali di religione e di culto.

L'obiettivo di tale disposizione è quello di rendere più trasparente l'attività del “ramo” ed evitare ogni commistione con le altre attività.

5. Controlli sull'impresa sociale

5.1. Controllo interno

Rispetto alla normativa precedente sono state eliminate le soglie dimensionali dal superamento delle quali discendeva l'obbligo di nomina dei sindaci (29), nonché **ampliati i compiti di controllo** a carico del/dei sindaco/i, a seconda che si tratti di un organo monocratico o di un organo collegiale.

Fatte salve disposizioni più restrittive dipendenti dalla forma giuridica assunta, è prevista la nomina di **uno o più sindaci**, per i quali si richiede il possesso dei requisiti e l'insussistenza delle cause di ineleggibilità e di decadenza stabiliti dagli artt. 2397, comma 2, e 2399 c.c.

Oltre a quanto previsto dal Codice civile, i sindaci dell'impresa sociale sono chiamati a:

- esercitare compiti di **monitoraggio sull'osservanza delle finalità sociali** da parte dell'impresa, con particolare riguardo a quelle disposizioni del Decreto in esame che maggiormente connotano la qualifica di impresa sociale;
- attestare la **conformità del bilancio sociale** alle linee guida stabilite in materia dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

In particolare, i sindaci:

- vigilano sull'**osservanza della legge e dello statuto** e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo corretto funzionamento;

- esercitano compiti di monitoraggio sull'**osservanza delle finalità sociali**;

- attestano la **conformità del bilancio sociale alle linee guida** che saranno stabilite dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali;

- possono procedere ad **atti di ispezione e controllo**, anche chiedendo agli amministratori informazioni sull'andamento delle operazioni o su specifici affari.

5.2. Controllo contabile

Il superamento di due dei limiti fissati dall'art. 2435-*bis*, comma 1, c.c. (totale attivo stato patrimoniale superiore a euro 4.400.000.00; ricavi delle vendite e delle prestazioni superiori a euro 8.800.000; numero dipendenti occupati in media durante l'esercizio superiore a 50 unità) per due esercizi consecutivi comporta l'obbligo di sottoporre l'impresa sociale al controllo contabile da parte di un **revisore legale** o di una **società di revisione** iscritti nell'apposito registro o di sindaci iscritti dell'apposito registro dei revisori legali.

Sono fatte salve discipline più restrittive previste per il tipo giuridico adottato dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale (ad esempio, per l'impresa sociale costituita in forma di S.p.A.).

(29) Art. 11, D.Lgs. n. 155/2006.

5.3. Controllo esterno

L'art. 15 del D.Lgs. n. 112/2017 (rubricato: "funzioni di **monitoraggio, ricerca e controllo**") prevede che l'attività di controllo sull'impresa sociale è gestita dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Per le imprese sociali, aventi la forma di società cooperative, l'attività di vigilanza è svolta dal Ministero dello Sviluppo economico, nel rispetto delle attribuzioni delle modalità e dei termini di cui al D.Lgs. 2 agosto 2002, n. 220.

5.3.1. Titolarità dell'attività ispettiva

L'attività ispettiva, volta a verificare il rispetto delle norme del D.Lgs. n. 112/2017, è in concreto demandata:

- all'**ispettorato nazionale del lavoro**, o anche
- a **enti associativi riconosciuti** cui aderiscono almeno mille imprese sociali iscritte nel registro delle imprese di almeno cinque diverse Regioni o Province autonome e ad associazioni nazionali di rappresentanza riconosciuti dal Ministero dello Sviluppo economico (30).

Come si vede, si tratta di un sistema di vigilanza articolato sul territorio, allo stesso modo di quanto avviene per le cooperative.

Ciò si rende necessario anche in virtù del fatto che le imprese sociali saranno sottoposte ad attività ispettiva (le cui modalità di svolgimento saranno oggetto di regolamentazione con Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali) almeno una volta l'anno.

5.3.2. Disciplina del procedimento ispettivo

A seguito di tali verifiche possono verificarsi due situazioni:

a) **regolarizzazione delle violazioni** rilevate durante l'attività ispettiva che possono essere sanate entro un termine stabilito dall'ente che effettua il controllo. In caso di ostacolo all'attività ispettiva o di mancata ottemperanza alla diffida di regolarizzare le violazioni rilevate, può essere nominato un commissario *ad acta*

che provveda allo specifico adempimento richiesto;

b) **perdita della qualifica di impresa sociale.**

Il Ministero competente dispone la perdita della qualifica di impresa sociale qualora le irregolarità non vengano sanate, disponendo anche in merito alla devoluzione del patrimonio residuo o a un fondo istituito, ai sensi dell'art. 16, dall'ente o dall'associazione cui l'impresa sociale aderisce o in mancanza alla Fondazione Italia sociale, salvo quanto specificamente previsto in tema di società cooperative (Legge n. 59/1992).

Il provvedimento è trasmesso ai fini della cancellazione dell'impresa sociale dall'apposita sezione del registro delle imprese.

È fatto salvo il ricorso dinanzi al giudice amministrativo.

6. Considerazioni conclusive

Sotto il profilo contabile, un punto sembra a chi scrive particolarmente qualificante nella nuova normativa: il richiamo esplicito alla **disciplina del Codice civile** per le **imprese commerciali** in tema di **contabilità, bilancio, e controllo**.

Come non si è mancato di evidenziare nel testo, l'equiparazione degli obblighi contabili (particolarmente in tema di bilancio) tra imprese sociali costituite in forma societaria e imprese sociali costituite in una delle forme previste dal Libro Primo Codice civile è sicuramente corretta sotto il profilo teorico perché in entrambi i casi vi è esercizio di impresa; tuttavia, da un punto di vista pratico, questa impostazione non mancherà di creare qualche difficoltà agli enti, atteso che le caratteristiche gestionali sono diverse nel caso delle società e degli enti non lucrativi.

Pertanto, anche la rappresentazione dei dati di sintesi della gestione, relativa a questi ultimi, potrebbe non trovare adeguata corrispondenza nelle norme codicistiche, previste per le società.

(30) Art. 3, D.Lgs. n. 220 del 2 agosto 2002.