



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 31 Ottobre 2025

PATRIMONIO E TRUST

La transizione generazionale nell'impresa familiare: funzione e limiti del patto di famiglia
di **Edoardo Catinari, Luca Garetto**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Ma che senso ha? Parte 1
di **Viviana Grippo**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Iperammortamento, manovra 2026 e beni costruiti in economia
di **Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

IMPOSTE SUL REDDITO

Agevolato il fabbricato rurale solo se insiste sul fondo
di **Alberto Tealdi, Luigi Scappini**

ENTI NON COMMERCIALI

L'acquisizione della personalità giuridica negli ETS
di **Patrizia Sideri**

La transizione generazionale nell'impresa familiare: funzione e limiti del patto di famiglia

di **Edoardo Catinari, Luca Garetto**

Rivista **AI Edition** - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**LA CIRCOLARE
TRIBUTARIA**

IN OFFERTA PER TE € 162,50 + IVA 4% anziché € 250 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**
Abbonati ora

Il patto di famiglia è uno strumento introdotto[1] nel nostro impianto normativo (che vede una tutela degli eredi legittimari non comune in contesti non domestici) per risolvere una delle problematiche più complesse della successione imprenditoriale: la continuità aziendale in un sistema giuridico che, fino alla sua introduzione, imponeva la suddivisione ereditaria del patrimonio con possibili effetti disgregativi sull'impresa. Analizzandolo sotto un profilo sistematico, funzionale e comparatistico, emergono diversi punti di forza e criticità che meritano un approfondimento[2].

Dal punto di vista dogmatico, il patto di famiglia si configura come un contratto inter vivos con effetti reali immediati, che la dottrina e la giurisprudenza[3] qualificano come tertium genus rispetto a donazioni e disposizioni testamentarie. Tale natura ibrida ne evidenzia il duplice obiettivo: da un lato la liberalità, dall'altro la stabilizzazione della governance aziendale.

La funzione del patto di famiglia: tra successione e governance aziendale

L'ordinamento italiano tradizionalmente vietava qualsiasi accordo successorio *ex ante* (art. 458, c.c.), per evitare che un soggetto disponesse della propria successione in vita, vincolando anticipatamente il futuro asse ereditario. Tuttavia, questo principio mal si conciliava con l'esigenza di preservare l'unitarietà delle aziende familiari, soprattutto in un contesto in cui – per la tipologia di un bene che non può considerarsi statico – la suddivisione ereditaria avrebbe potuto generare frammentazioni gestionali e litigi tra eredi.

Il patto di famiglia si pone quindi in deroga al divieto dei patti successori[4], consentendo all'imprenditore di anticipare la successione aziendale con effetto immediato e con il consenso di tutti gli eredi legittimari[5]. Ciò consente una pianificazione strategica del passaggio generazionale, riducendo il rischio di contenziosi e assicurando un assetto di governance stabile nel tempo.

L'impatto del patto di famiglia si estende anche al di fuori dell'ambito strettamente

successorio:

? rafforza la credibilità aziendale verso banche, investitori e fornitori, che possono contare su una continuità gestionale definita;

? riduce il rischio di liti ereditarie che potrebbero compromettere il valore dell'impresa;

? permette di integrare strumenti di corporate governance, come il trust o il family buy-out, per agevolare la transizione e la liquidazione degli altri legittimari non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni;

? consente l'inserimento di clausole accessorie, quali impegni di inalienabilità temporanea, vincoli di destinazione sugli asset, obblighi di mantenere patti parasociali o meccanismi di aggiustamento delle compensazioni legati alla performance aziendale, rafforzandone la funzione di stabilizzazione della governance.

Tuttavia, il patto di famiglia è vincolante solo per i soggetti aderenti, il che significa che eventuali legittimari successivamente sopravvenuti potrebbero comunque far valere i propri diritti, creando in relazione a questa specifica ipotesi un'incertezza giuridica nel lungo periodo.

Un ulteriore elemento distintivo rispetto ad altre liberalità è l'esclusione dei beni oggetto di patto dalla collazione e dall'azione di riduzione, garantendo così maggiore certezza agli assetti societari e prevenendo future rinegoziazioni forzose del trasferimento.

L'obbligo di liquidazione e la tutela dei legittimari

Uno dei punti più delicati del patto di famiglia riguarda la tutela degli altri legittimari, che non ricevono l'azienda o le partecipazioni ma hanno diritto a una compensazione economica (art. 768-*quater*, c.c.).

Questo obbligo di liquidazione grava sul beneficiario e non sul disponente, configurando una responsabilità patrimoniale diretta.

Due elementi critici emergono:

? problemi di liquidità: l'assegnatario dell'azienda deve avere la capacità finanziaria di compensare gli altri legittimari, il che può essere un ostacolo soprattutto per imprese di medie dimensioni con scarsa liquidità. In questi casi, si ricorre spesso a strumenti come finanziamenti bancari o la costituzione di una holding per la gestione delle quote;

? possibile inefficacia nel lungo periodo: se l'assegnatario si trova in difficoltà economiche o se la valutazione iniziale dell'azienda si rivela errata, la compensazione può risultare

insostenibile o generare squilibri patrimoniali.

Inoltre, il patto di famiglia può contenere clausole di compensazione in natura, attraverso il trasferimento di altri beni ai legittimari non assegnatari. Tuttavia, se questi beni non sono facilmente liquidabili o equivalenti in valore all'azienda ricevuta dall'assegnatario, potrebbero sorgere contestazioni future^[6].

Va sottolineato che la compensazione non ha natura di atto liberale, ma di obbligazione legale che assicura il rispetto dell'equità commutativa tra coeredi; sul piano fiscale, è qualificata come donazione indiretta, soggetta a imposizione autonoma anche se materialmente corrisposta dall'assegnatario all'altro legittimario.

Aspetti fiscali e opportunità di pianificazione

Dal punto di vista fiscale, sotto l'imposizione indiretta, il patto di famiglia beneficia di un regime agevolato significativo ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, che prevede l'esenzione dall'imposta sulle donazioni e successioni a condizione che il beneficiario prosegua l'attività d'impresa, mantenendone il controllo, per almeno 5 anni. Tuttavia, recenti sviluppi giurisprudenziali hanno sollevato questioni interpretative in merito all'imposizione delle compensazioni tra legittimari.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 19561/2022 (in linea con la precedente sentenza n. 29506/2020 e con la recente risposta a interpello n. 12/E/2025), ha chiarito il trattamento fiscale del patto di famiglia, soffermandosi in particolare sulla tassazione delle compensazioni riconosciute ai legittimari non assegnatari.

Ipotizziamo un caso in cui il patto di famiglia riguardi una partecipazione societaria che l'imprenditore Tizio assegna al figlio Caio, mentre il secondo figlio, Sempronio, unico altro legittimario, riceva una liquidazione in denaro da parte di Caio. Secondo la Suprema Corte, il trasferimento è soggetto all'imposta sulle donazioni nei seguenti termini:

1. **trasferimento della partecipazione** – la cessione della quota da Tizio a Caio è soggetta all'imposta sulle donazioni con aliquota del 4% e una franchigia di 1 milione di euro. In presenza dei requisiti previsti dall'art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990, può tuttavia beneficiare dell'esenzione se Caio acquisisce o integra il controllo della società e si impegna a mantenerlo per almeno 5 anni;
2. **liquidazione della quota di riserva** – la somma corrisposta da Caio a Sempronio costituisce, secondo la Cassazione, una donazione (indiretta) effettuata da Tizio a favore di Sempronio, con conseguente applicazione dell'imposta sulle donazioni al 4% (con franchigia di 1 milione di euro). Per questa fattispecie, tuttavia, non è prevista l'esenzione di cui al punto precedente.

Questa interpretazione si discosta da quanto affermato dalla stessa Suprema Corte nell'ordinanza n. 32823/2018, in cui si sosteneva che, per le compensazioni, l'aliquota dovesse essere determinata in base al rapporto di parentela tra l'assegnatario dell'azienda e il legittimario compensato (nel caso specifico, tra fratelli, con aliquota del 6% e franchigia di 100.000 euro).

Un ulteriore profilo di interesse riguarda la determinazione della base imponibile dell'imposta di donazione quando il patto di famiglia non beneficia dell'esenzione. L'ordinanza n. 19561/2022, conferma l'orientamento secondo cui il patto di famiglia si configura come una donazione con onere imposto dalla legge, assimilabile alla donazione modale ex art. 793, c.c.. Ne consegue che il valore della partecipazione trasferita potrebbe essere ridotto dell'importo della compensazione dovuta agli altri legittimari, in applicazione del principio generale secondo cui l'imponibile deve essere decurtato degli oneri imposti (art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 346/1990).

L'interesse per il patto di famiglia non si limita, quindi, alla possibilità di anticipare gli effetti della successione e la divisione tra legittimari, ma si estende anche alle potenziali implicazioni fiscali, in particolare alla riduzione della base imponibile nei casi in cui non trovi applicazione l'esenzione dall'imposta sulle donazioni. Con riferimento a situazioni in cui si tratta di trasferire partecipazioni di società con un patrimonio netto rilevante, che costituisce il valore cui applicare l'imposta indiretta, nei casi in cui la compensazione del legittimario non assegnatario ha un'incidenza elevata (pensiamo al caso di assenza di coniuge e 2 figli, la compensazione è pari a 1/3 di tale patrimonio netto) la possibilità di abbattere il valore delle partecipazioni per una frazione rilevante delle stesse rappresenta un'apprezzabile soluzione di efficiente pianificazione rispetto a uno scenario di successione legittima senza una preventiva gestione delle conseguenze.

Comparazione con altri ordinamenti

In ambito internazionale, il patto di famiglia ha analogie con strumenti già presenti in altri ordinamenti, come il "family agreement" inglese o il "Erbvertrag" tedesco, che consentono accordi successori vincolanti per la governance aziendale. Del resto, l'Italia restava uno dei pochi Paesi europei (oltre al nostro Paese anche Francia, Belgio, Spagna e Lussemburgo) che ancora non avevano abbattuto tale divieto nonostante le sollecitazioni effettuate dall'Unione Europea^[7].

Rispetto a questi sistemi, il modello italiano si distingue per:

? l'obbligo di partecipazione di tutti i legittimari, che può rendere il processo più complesso rispetto a ordinamenti in cui è sufficiente il consenso dell'imprenditore e dell'assegnatario;

? l'obbligo di compensazione, assente in alcuni sistemi di common law, dove prevale la libertà

testamentaria;

? l'esenzione fiscale condizionata alla continuità aziendale, un incentivo meno rigido rispetto ad altri Paesi, ma che potrebbe essere ampliato per favorire la competitività delle imprese familiari italiane.

Approfondendo la comparazione: in Germania l'Erbvertrag vincola le parti ma produce effetti solo *mortis causa*; in Francia la donation-partage consente una partizione anticipata ma resta revocabile; in Svizzera i pactes successoraux hanno la forza di un testamento; nei Paesi di common law, family settlements e living trusts garantiscono flessibilità fiduciaria ma non proteggono i legittimari. Questo dimostra come l'Italia si distingua per la rigidità compensativa e per l'esclusione da collazione e riduzione, che rafforzano la certezza ma riducono la flessibilità[8].

Sul piano europeo, il patto di famiglia non rientra nel Regolamento (UE) 650/2012 (successioni *mortis causa*), bensì nel Regolamento Roma I sui contratti (Regolamento (CE) 593/2008). Ciò ne rafforza la natura contrattuale, ma solleva problemi di riconoscimento transfrontaliero laddove gli ordinamenti stranieri ritengano non tutelati i legittimari, con possibili conflitti con l'ordine pubblico internazionale.

Limiti e possibili sviluppi normativi

Nonostante i vantaggi, il patto di famiglia presenta alcune criticità:

? manca una regolamentazione chiara in caso di sopravvenienza di nuovi legittimari, il che potrebbe creare squilibri successori (l'evoluzione delle relazioni familiari – senza voler qui approfondire i cambiamenti che nell'ambito della c.d. longevity sempre più spesso sono di attualità nella consulenza all'imprenditore – con frequenza vede la presenza di un coniuge legittimario diverso dal genitore dei figli avuti da precedenti relazioni);

? l'obbligo di liquidazione può essere eccessivamente gravoso, soprattutto in imprese con elevato valore patrimoniale ma scarsa liquidità;

? non è possibile vincolare il beneficiario alla gestione dell'impresa oltre i 5 anni previsti per l'agevolazione fiscale, mentre in altri ordinamenti esistono strumenti per garantire la stabilità della governance nel lungo periodo.

Un possibile sviluppo normativo potrebbe prevedere:

? una maggiore flessibilità nei criteri di compensazione dei legittimari, con la possibilità di dilazioni di pagamento o strumenti finanziari dedicati (frequente è la rinuncia alla compensazione anche alla luce di contestuali liberalità da parte dello stesso genitore che a

titolo gratuito contestualmente ha ceduto l'azienda o la partecipazione al diverso erede assegnatario);

? l'estensione delle agevolazioni fiscali a condizioni più ampie, per favorire una pianificazione successoria più efficace;

? l'introduzione di meccanismi di revisione del patto, per adeguarlo a mutamenti del contesto familiare o aziendale nel tempo.

A prescindere da valutazioni *de iure condendo* su possibili future evoluzioni del contesto normativo, nelle relazioni con gli imprenditori i limiti sopra individuati risultano agevolmente superati ove prevale l'esigenza di cristallizzare una pianificazione tra eredi che solo con il patto di famiglia previene ogni contestazione sulla valutazione dell'azienda o delle quote al momento dell'apertura della successione rispetto ai valori presi in considerazione al tempo del trasferimento a titolo gratuito all'assegnatario. Solo nei casi in cui la priorità sia la stabilizzazione del passaggio generazionale, i limiti insiti nell'istituto possono essere considerati secondari rispetto ai benefici conseguibili.

Conclusioni

Frequente è la convinzione che lo strumento del patto di famiglia sia l'unica modalità applicativa dell'esenzione dall'imposta di donazione e successione per i trasferimenti in linea retta e che qualsiasi patto di famiglia la consenta. Di conseguenza, nei casi in cui in presenza di partecipazioni in società di capitali prive del requisito del controllo si assiste all'immediato abbandono dell'istituto, mentre le considerazioni inerenti la riduzione della base imponibile dell'imposta indiretta per un valore pari a quello della compensazione dovuta al legittimario non assegnatario ben potrebbe far ridestare un interesse per una attiva pianificazione tramite la cristallizzazione dei valori dell'azienda di famiglia con conseguenti vantaggi sia in termini di stabilità della governance, sia di pianificazione fiscale efficiente.

Più in generale, il patto di famiglia rappresenta un esempio paradigmatico di come l'ordinamento italiano cerchi di conciliare autonomia privata, tutela dei legittimari e continuità aziendale. La sua qualificazione come contratto *inter vivos* lo rende peculiare nel panorama europeo e idoneo a dialogare con strumenti funzionalmente simili di altri ordinamenti, pur con le difficoltà di riconoscimento transfrontaliero. In questa prospettiva, il patto non va visto solo come istituto di diritto successorio, ma come tassello di un più ampio mosaico di strumenti di governance familiare destinati a evolversi nel contesto del pluralismo giuridico e dell'integrazione europea.

[\[1\]](#) Invero, mediante l'emanazione della Legge n. 55/2006, sono stati introdotti nel c.c., gli artt.

768-bis-768-octies, con i quali, attraverso un accordo contrattuale, si consente all'imprenditore di trasferire, in tutto o in parte, la propria azienda, e al titolare di partecipazioni societarie di trasferire, in tutto o in parte, le proprie quote, a quel o quei discendente/i ritenuto/i più idoneo/i a proseguirne l'attività dopo la sua morte.

[2] Come si legge in S. Andreazza, *"Eredi subito con i patti di famiglia"*, in ItaliaOggi del 27 aprile 2006, pag. 51, mediante il patto di famiglia, il titolare di un'azienda può programmare «la gestione dell'impresa anche per il tempo successivo alla sua morte [evitando] eventuali disaccordi tra eredi legati alla suddivisione della massa ereditaria che spesso rischiano di portare all'estinzione dell'azienda stessa».

[3] Cass., n. 29506/2020.

[4] Il divieto dei patti successori sancito dall'art. 458, c.c., si estende anche ai patti successori dispositivi e rinunciativi. Invero, mentre con il patto istitutivo un soggetto regola con un beneficiario l'assetto della propria vicenda successoria, con il patto dispositivo un soggetto dispone dei diritti che prevede di acquistare succedendo *mortis causa* a un altro soggetto, e, infine, il patto rinunciativo riguarda ogni atto di rinuncia a successioni non ancora aperte. La nostra attenzione è rivolta ai patti istitutivi poiché in tale categoria si possono fare rientrare i patti successori d'impresa. G. Capozzi, *Successioni e donazioni*, tomo I, Milano, 1983, pag. 27 ss.; V. Putortì, *Morte del disponente e autonomia negoziale*, Milano, 2000, pagg. 75-76.

[5] La *ratio* del divieto dei patti successori risiede nell'esigenza di tutelare la libertà del *de cuius* di modificare o revocare in ogni momento il proprio testamento fino all'ultimo giorno di vita, giacché la stipulazione di un patto successorio lo vincolerebbe al rispetto di quanto stabilito con le altre parti del contratto. La compressione della libertà di disporre della propria successione presenta dei risvolti estremamente utili nelle realtà imprenditoriali. Infatti, prima di tale modifica del Codice civile, potendo il testamento essere modificato in qualsiasi momento finché il testatore è in vita, non vi era alcuna certezza per l'erede prescelto, riguardo al trasferimento del governo dell'impresa in suo favore, almeno fino alla lettura del testamento. Una situazione di incertezza di questo tipo non giovava né agli eredi, che non potevano sentirsi stimolati a interessarsi dell'amministrazione dell'azienda non essendo sicuri di divenirne i proprietari, né all'azienda stessa poiché essa può presentarsi più credibile nei confronti di fornitori, istituti di credito, clienti e altri partners aziendali se il suo futuro è stato già pianificato in maniera attendibile.

[6] Si rimanda a: A. Felicioni, *"Successioni d'impresa in un patto"*, in ItaliaOggi del 2 febbraio 2006, pag. 34; A. Zoppini, *"Il patto di famiglia non risolve le liti"*, in *Il Sole - 24 Ore* del 3 febbraio 2006, n. 33, pag. 27; A. Felicioni - G. Ripa, *"I nuovi patti di famiglia al decollo"*, in ItaliaOggi del 2 marzo 2006, pag. 34; F. Tassinari, *"Il patto di famiglia per l'impresa e la tutela dei legittimari"*, in Atti del Convegno "Professione e Ricerca. Attualità e problematiche in materia di donazioni, patrimoni separati e fallimento", tenutosi a Pozzo Faceto-Fasano (BR) nei giorni 23-24 giugno 2006, pagg. 76-79. Al contrario, la disciplina dell'istituto della donazione, tutelando gli eredi del donante non beneficiari della donazione mediante l'obbligo di

collazione e l'esercizio dell'azione di riduzione, rende instabili gli effetti della donazione stessa con tutte le conseguenze che ne derivano qualora oggetto della donazione siano l'azienda ovvero le partecipazioni.

[7] Già nella Raccomandazione della Commissione CE del 7 dicembre 1994 (G.U.C.E. 31 dicembre 1994, L 385) si è messa in evidenza l'esigenza dei Paesi membri di regolare la successione dell'impresa. Nel 1998 la Commissione Europea è intervenuta nuovamente sull'argomento con la Comunicazione n. 98/C 93/02, relativa alla trasmissione delle Piccole e Medie Imprese.

[8] Sul punto E. Catinari, *"Challenges and Prospects of the Italian Patto di Famiglia in the Context of European Succession Law Harmonization"*, in *European Taxation*, 65 (9), 2025, IBFD, <https://doi.org/10.59403/djf5yg>.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[La circolare tributaria](#)".

Ma che senso ha? Parte 1

di Viviana Grippo

Definiamo **scritture contabili** quell'insieme di rilevazioni, normalmente tenute con il metodo della **partita doppia**, che tengono "conto" dei **fatti amministrativi** che accadono **di giorno in giorno** in un'azienda. Per essere molto pratici, le scritture contabili sono il **diario economico dell'azienda**: rilevano quotidianamente i valori che intercorrono tra l'azienda e i terzi.

Nella citata definizione si è data una **valenza "aziendale" al termine scritture contabili**, in realtà, come vedremo più avanti, il termine, utilizzato sia civilmente che fiscalmente, indica l'insieme dei **libri e delle rilevazioni che le norme civili e fiscali impongono alle aziende** e, quindi, indicano, in un contesto normativo, non le sole semplici rilevazioni, ma anche i registri nei quali gli stessi vanno riportati e, più ampiamente, le **modalità e formalità di tenuta delle stesse**.

Noi qui parleremo delle **scritture contabili nella loro valenza originaria** di rilevazione dei fatti aziendali; quindi, della rilevazione di un **evento economico** effettuato con il metodo della **partita doppia**.

Le scritture contabili sono uno degli strumenti, il più immediato, che l'imprenditore utilizza per **controllare l'andamento della sua gestione**. La necessità di rilevazioni contabili per verificare il risultato aziendale dovrebbe essere motivo sufficiente, e senz'altro necessario, a ogni azienda per voler tenere e avere una **buona gestione delle scritture contabili**.

In realtà, la **necessità delle scritture contabili** è di fatto superata dall'**obbligatorietà della loro tenuta** prevista dalla Legge. Si può, comunque, ragionevolmente sostenere che le scritture contabili hanno sostanzialmente **3 finalità**, che nei fatti ne informano la tenuta e, soprattutto, ne condizionano le **modalità operative**.

*"L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il **libro giornale e il libro degli inventari**. Deve altresì tenere le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei **telegrammi e delle fatture ricevute**, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite".*

L'obbligo genericamente affermato verrà declinato, negli articoli successivi del Codice, sia in **termini di contenuto** che, seppure implicitamente, nelle **modalità di tenuta** (partita doppia).

L'obbligo normativo risponde innanzitutto a un'esigenza di **tutela dell'interesse pubblico**; in questo, legittimamente, va ricompreso, a nostro modesto parere, anche **l'interesse dello stesso imprenditore** che, obbligato alla tenuta delle scritture contabili, è costretto dalla Legge a porre in essere strumenti che gli permettano di **vigilare la propria azienda**. La corretta tenuta incide, anche in modo rilevante, sulla **responsabilità dell'imprenditore fallito** e, primariamente, sulla sua possibilità di anticipare situazioni di dissesto e di utilizzare strumenti agevolativi per la chiusura dell'impresa, quali il concordato preventivo.

Il Legislatore "fiscale", dovendo individuare e indicare una base imponibile su cui **calcolare le imposte dirette**, ha dovuto non solo esplicitare le modalità con la quale le aziende **dovevano calcolare tale base** (D.P.R. n. 917/1986), ma anche le **formalità a cui le aziende sono tenute** per permettere agli organi competenti una **reale possibilità di controllo**. In questo contesto, il Legislatore non ha potuto non tenere conto degli **obblighi civili**. Le scritture individuate dal D.P.R. n. 600/1973, il decreto sull'accertamento e sugli obblighi contabili in materia di imposte dirette, vanno intese, quindi, come **scritture destinate**, in primo luogo, all'adempimento di un obbligo non tanto finalizzato alla verifica dell'andamento aziendale, ma alla verifica della **reale base imponibile dell'azienda**. In questo contesto, è corretto parlare di **obbligo fiscale separato dall'obbligo civile**. L'[art. 14, D.P.R. n. 600/1973](#), non si limita, quindi, a richiamare tra gli obblighi contabili di carattere fiscale il libro giornale e il libro inventari, ma, in relazione alla finalità propria della norma tributaria, **elenca altre scritture contabili**: registri IVA, libro beni ammortizzabili, scritture di magazzino.

La finalità aziendale non è prevista legislativamente seppure essa sia, nei fatti, la **finalità prioritaria delle scritture contabili**. È interesse prioritario dell'imprenditore **verificare l'andamento dell'azienda**. In questo contesto non ci sono modalità specifiche, predeterminate, con le quali questo avviene. La tecnica aziendale, la consulenza direzionale, il controllo di gestione sono le materie che **individuano metodi e contenuto di queste modalità**. Le scritture contabili assumono, per questo obiettivo, un ruolo **non necessariamente prioritario**. L'esigenza di controllare l'economicità della produzione, la costruzione di procedure decisionali, la gestione delle risorse umane, per citarne solo alcuni, sono **aspetti della misurazione d'azienda che assumono ruoli e importanza maggiori** in termini di impegno e di investimenti a seconda delle dimensioni e della natura dell'azienda stessa. Le scritture contabili rimangono comunque il minimo elemento di controllo e di misurazione dell'andamento aziendale.

Le 3 finalità sopradescritte vanno temperate tra loro e questo non può non incidere nelle modalità operative dell'organizzazione contabile, informandole e condizionandole. Ragionando per assurdo, si potrebbe dire che **alle 3 finalità** potrebbero corrispondere **3 organizzazioni di scritture contabili diverse**, ognuna costruita e asservita allo scopo specifico.

In parte questo è già vero, se guardiamo alle **scritture contabili nella accezione più ampia**. In campo fiscale, **le scritture contabili legate alla normativa IVA hanno una loro struttura, una loro organizzazione e propri libri contabili**.

Per quello che a noi interessa, le scritture contabili, nell'accezione "aziendale" con la quale qui



ne scriviamo, sono unitarie e, eventualmente, il loro contenuto e metodo di costruzione delle rilevazioni **verranno incisi dalle 3 finalità**.

Come verrà illustrato in un prossimo intervento, l'organizzazione della contabilità con il metodo della partita doppia richiede l'individuazione di quelli che sono definiti normalmente i **"conti" cioè gli elementi economici analitici che verranno rilevati, ad esempio la "cassa", la "banca" ecc.** L'insieme di queste voci definiscono il piano dei conti (PDC) che normalmente ha più livelli, raggruppamenti, a seconda della **complessità delle rilevazioni e delle necessità informative dell'azienda**. Proprio sull'organizzazione delle scritture e sul contenuto e metodologia della rilevazione si troverà risposta alle esigenze di integrare **le 3 finalità**.

Chi registra i fatti aziendali dovrebbe infatti sempre porsi la domanda **"l'informazione che sto registrando è sufficiente per rispondere a tutte e tre le finalità delle scritture contabili?"**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Iperammortamento, manovra 2026 e beni costruiti in economia

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Novità fiscali Legge di Bilancio 2026

Scopri di più

A volte ritornano. Nel **diritto tributario** questa regola è spesso verificata e certamente lo è nella previsione dell'art. 94 del DDL di Legge di bilancio 2026 in materia di **reintroduzione del c.d. iperammortamento**, cioè la norma con cui, in presenza di certe **condizioni oggettive e soggettive**, l'investimento in beni strumentali può essere **incrementato ai fini fiscali di certe percentuali**.

Nel presente contributo, oltre a dare notizia della misura agevolativa, si approfondisce il **tema dei beni costruiti in economia** che sarà una delle questioni più delicate, atteso che l'ambito temporale dell'agevolazione è limitato al 2026, con **scadenza prorogabile di 6 mesi** in presenza della **c.d. prenotazione entro il 31.12.2026**.

Ovviamente, per applicare la norma sarà utile la conoscenza del rilevante corpo di interpretazioni ufficiali dell'Agenzia delle Entrate, a partire dalla *maxi*-[circolare n. 4/E/2017](#).

Ambito soggettivo

L'agevolazione è limitata agli **esercenti attività d'impresa con determinazione analitica del reddito imponibile**; **esclusi**, quindi, i **professionisti** (e incluse le società commerciali professionali quali STP, STA, ecc., ammesso ovviamente che possano eseguire investimenti qualificabili Industria 4.0). **Esclusi**, altresì, i soggetti che versano in **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo** senza continuità aziendale **ed escluse**, infine, le imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** ex D.Lgs. n. 231/2001.

Ambito oggettivo

L'agevolazione è ammessa sia per gli investimenti in **beni strumentali materiali e immateriali**

di cui agli [Allegati A](#) e [B, Legge n. 232/2016](#), interconnessi al sistema aziendale, sia per acquisto di beni strumentali destinati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili per autoconsumo. La misura dell'incremento del costo è del **180% per investimenti fino a 2.500.000 euro, 100% da 2.500.000 a 10.000.000 euro, 50% da 10.000.000 euro a 20.000.000**. Ulteriori incrementi di costo sono previsti per investimenti di **transizione ecologica funzionali alla riduzione dei consumi energetici**.

Costo dell'investimento per beni costruiti in economia

L'ambito temporale dell'investimento è alquanto ristretto, poiché si parla di un esercizio (2026) ulteriormente diluibile **fino al 30 giugno 2027** se vi sono le condizioni della **c.d. prenotazione**. La questione si presenta particolarmente delicata quando il **bene è costruito in economia**, data la particolare regola che definisce l'esecuzione dell'investimento.

Investimento realizzato in economia significa che **per la costruzione del bene la società non si rivolge a terzi** stipulando un contratto di appalto, bensì si **dota dei materiali necessari e costruisce il bene utilizzando risorse proprie**, sia per quanto attiene la forza lavoro, sia per quanto attiene ai **macchinari che intervengono** per la costruzione, sia per quanto riguarda le **prestazioni di servizi** (tra cui le utenze) afferenti alla **realizzazione del bene**.

Il tema può essere complicato dalla circostanza che la **realizzazione del bene in economia è eseguita in 2 diversi periodi d'imposta**, a cavallo **tra 2026 e il 2027**; periodo, quest'ultimo che non è compreso nell'ambito temporale in base alle previsioni del DDL bilancio 2026, se non **per la procedura della c.d. prenotazione**.

In tutti questi casi, diventerà necessario, quindi, verificare se possa essere applicata la previsione di cui al comma 1 del citato art. 94, DDL bilancio 2026, ai sensi del quale, laddove **il contribuente abbia iniziato l'investimento nel periodo d'imposta 2026**, nel senso che **entro la data del 31.12.2026** sia stato versato un acconto nella misura di **almeno il 20%** del costo complessivo e risulti accettato l'ordine dal fornitore, **l'investimento**, pur concluso nel 2027 (entro il 30 giugno 2027), applica **interamente la normativa dell'iperammortamento**.

Il **tema della "prenotazione" dell'investimento**, ottenuta con il versamento dell'acconto, va coordinato con la procedura delle **costruzioni in economia** che mal si adatta ai concetti sopra esposti, in quanto ipotizzati dal Legislatore avendo come riferimento l'acquisizione del bene tramite **acquisto diretto dal terzo cedente**.

Il primo punto delicato da verificare è **individuare il periodo nel quale è avvenuto l'investimento**. In merito a tale punto, va ricordato che una cosa è il periodo d'imposta in cui inizia a essere fruita l'agevolazione fiscale, altra cosa è quello in cui **l'investimento si intende realizzato**. Mentre il primo riferimento serve per capire da quando il beneficio fiscale è fruibile, il secondo serve per capire **se l'investimento è avvenuto in un periodo d'imposta interessato**

da agevolazioni.

Su questo elemento si veda il passaggio della [circolare n. 4/E/2017, par. 6.1.3](#): «*Dal momento di effettuazione degli investimenti – rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione del 150 per cento [oggi 180% n.d.R.] – deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio. A tale ultimo riguardo, è opportuno evidenziare, infatti, che la maggiorazione in questione, traducendosi in sostanza in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, potrà essere dedotta – conformemente a quanto previsto dall'articolo 102, comma 1, del TUIR – solo “a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene [interconnessione per beni Industria 4.0, n.d.R.]».*

La verifica del momento di effettuazione dell'investimento dipende dalla **modalità di esecuzione dell'investimento**, è necessario, quindi, chiarire a monte, cosa significa **costruire un cespite “in economia”** sotto il **profilo contabile** e sotto quello **fiscale**.

Al riguardo, è utile il riferimento al **documento OIC 16, par. 39** che recita: «*Il costo di produzione comprende i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.) e i costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione **fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso**; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della loro fabbricazione*».

Per determinare il costo di produzione è necessario isolare (con metodologia mutuata dalla contabilità industriale) i **costi afferenti al bene in corso di costruzione** che potranno essere rappresentati da **materie prime, prodotti finiti, costo del lavoro** per quota imputabile al cespite, quote di ammortamento dei cespiti utilizzati per la costruzione (sempre *pro quota*), **utenze e altri costi generali**. Il tutto dovrà essere inserito in una **scheda di lavorazione** dalla quale risulterà **l'importo dei costi capitalizzati**.

Dal punto di **vista civilistico**, la contabilizzazione avverrà allocando **nell'attivo patrimoniale il totale determinato in un certo esercizio al Conto B Il 5** (Immobilizzazione in corso e acconti) in contropartita del Conto economico A 4 (Incremento per lavori interni). Una volta che il cespite sarà ultimato, esso sarà **imputato nelle immobilizzazioni materiali azzerando il Conto immobilizzazioni in corso**.

Tale impostazione contabile è **fondamentale anche ai fini fiscali**, se solo si nota che la quota di costo del cespite, maturata in un certo periodo d'imposta, è rilevante anche al fine di **quantificare l'investimento agevolabile**, come ha ricordato la [circolare n. 23/E/2016, par. 3](#) (in tema di superammortamento, ma sul punto valida anche per l'iperammortamento e in genere per quantificare l'importo dell'investimento agevolabile):

«*Per i **beni realizzati in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 [oggi 1.1.2026/31.12.2026], avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati. Si tratta, ad*

esempio, dei costi concernenti:

- la **progettazione dell'investimento**;
- i **materiali acquistati** ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene;
- la **mano d'opera diretta**;
- gli **ammortamenti dei beni strumentali** impiegati nella realizzazione del bene;
- i **costi industriali imputabili all'opera** (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, eccetera).

La maggiorazione spetta anche per i beni realizzati in economia, i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo 15 ottobre 2015 – 31 dicembre 2016 ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti al periodo agevolato, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale periodo, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato articolo 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati in data successiva al 31 dicembre 2016» (sottolineature nostre).

Ora, applicando queste regole, avremo che l'investimento **si intende realizzato in ciascun singolo anno per la quota di costo maturata e inserita nella scheda di lavorazione**, avendo riguardo al fatto che l'agevolazione sarà fruibile, nella modalità esistente in ciascun singolo anno di riferimento, a partire da quando **l'impianto sarà interconnesso**. Ciò anche nel caso in cui l'investimento fosse terminato in un periodo d'imposta non più assistito da alcuna agevolazione: in tal caso, ci si **limiterà a fruire della agevolazione per le quote maturate nei singoli periodi d'imposta** assistiti dall'agevolazione.

Tale previsione è applicabile anche agli **investimenti realizzati in economia**, come ha chiarito la [circolare n. 4/E/2017](#), che al par. 5.3 ha ritenuto che la fattispecie della c.d. **prenotazione del bene abbia efficacia anche nel caso in questione**. Per i beni realizzati in economia non si considera, ovviamente, il requisito dell'ordine accettato dal fornitore, bensì ci si deve limitare a **mettere a confronto la quota di investimento sostenuto nel periodo d'imposta 2026 rispetto al totale valore dell'investimento**: ebbene, **ove la quota dell'anno 2026 sia almeno pari al 20% del costo complessivo risulterà avverata la condizione** e, quindi, per **l'intero investimento si applica la disciplina dell'anno 2026**. Ciò tradotto in pratica vuol dire che, **se nel 2026 l'impresa costruttrice del cespite abbia raggiunto la soglia del 20% dell'investimento**, **l'intero investimento maturato al 30.6.2027** (ancorché non ultimato a tale data) **potrà fruire dell'agevolazione**.

IMPOSTE SUL REDDITO***Agevolato il fabbricato rurale solo se insiste sul fondo***

di Alberto Tealdi, Luigi Scappini

OneDay Master

Finanziare l'impresa vitivinicola

Scopri di più

L'[art. 44, Costituzione](#), con il fine di ottenere il razionale sfruttamento del suolo **promuove** «*la trasformazione del latifondo e la ricostruzione delle unità produttive*» nonché «*aiuta la piccola e la media proprietà*». Inoltre, è previsto che «*La legge dispone provvedimenti a favore delle zone montane*» quali, ad esempio, la recente Legge n. 131/2025.

In tale contesto, da un punto di vista fiscale, nel tempo il Legislatore aveva **creato** un intenso «**reticolo**» di **norme agevolative** che, tuttavia, è stato successivamente **parzialmente** «**smontato**» a mezzo della **Legge n. 23/2011**.

In ragione della **ratio** che sottende le varie norme agevolative, **oggetto** delle operazioni agevolate deve **sempre** essere un **terreno destinato** a diventare un **bene produttivo** all'interno di un'azienda agricola.

Ad esempio, l'attuale [art. 2, comma 4-bis, D.L. n. 194/2009](#), meglio nota come piccola proprietà contadina, stabilisce un **regime agevolato** per «*gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze*».

I **terreni**, per poter essere agevolati devono, non solo essere **utilizzati** a **fini agricoli**, ma **altresì** risultare **qualificati** come **tali** dagli **strumenti urbanistici** in vigore.

In merito alla **natura del terreno**, la Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 28170/2022](#), richiamando precedenti giurisprudenziali (cfr. [sentenze n. 23045/2016](#) e [n. 8136/2011](#)) ha ricordato che «*in tema di imposta di registro, per determinare la natura del bene compravenduto, onde individuare l'aliquota applicabile, occorre avere riguardo alle previsioni urbanistiche correnti al momento dell'atto, che incidono sulle sue qualità ai fini fiscali, essendone irrilevante la concreta utilizzazione o utilizzabilità*» e concludendo che «*Non è qualificabile come agricola l'area che lo strumento urbanistico generale non qualifichi formalmente come tale, limitandosi a consentire lo sfruttamento agricolo dei terreni e ponendo, al contempo, limiti di edificabilità in sintonia con gli scopi della pianificazione*».

Una volta rispettato il requisito della **natura agricola del terreno** oggetto di trasferimento,

viene estesa l'agevolazione anche con riferimento alle **pertinenze**, la cui definizione deve essere ricondotta all'[art. 817, c.c.](#).

In merito a tale estensione, in passato, l'originaria **Legge n. 604/1954** estendeva l'agevolazione «*anche agli acquisti a titolo oneroso della **case rustiche non situate sul fondo**, quando l'acquisto venga fatto contestualmente*» mentre **l'attuale formulazione**, limitandosi a un mero richiamo alle "relative pertinenze", ha creato **non poche difficoltà applicative** dovute anche dalla posizione, **non condivisibile**, assunta da parte dell'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 26/E/2015](#), che ha affermato che, a prescindere dal rispetto dei requisiti richiesti, è necessario che il **fabbricato insista sul fondo oggetto di compravendita agevolata**.

Ma, a prescindere **dall'effettiva ubicazione del fabbricato pertinenziale**, si deve evidenziare come l'acquisto dello stesso separatamente, ad esempio in un secondo momento, dal terreno, rende lo stesso **non assoggettabile alla normativa agevolativa prevista**.

Infatti, come sottolineato, la *ratio* delle norme è quella di agevolare una **ricomposizione fondiaria** per poter **tutelare l'attività agricola**. A tal fine, sono quindi **agevolativi** i passaggi dei **terreni** che, come visto, devono essere non solo **destinati alle attività agricole**, ma anche inquadrati come tali dagli **strumenti urbanistici in vigore**.

Quale **corollario** a questo principio generale, la **cessione** di un **fabbricato** che è stato oggetto di acquistato agevolato, in quanto pertinenza di terreni agricoli, **comporterà la decadenza** per la **sola** parte riconducibile all'**immobile**; ragion per cui si consiglia di procedere a una **distinta indicazione in atto dei valori dei singoli beni**, in modo tale da **non incorrere in successive contestazioni** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In tal senso, depone lo stesso **dato letterale** della norma, quando prevede **la decadenza quando** «*prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti*» si procede **all'alienazione volontaria dei terreni o si cessa dalla coltivazione o conduzione diretta**.

Se il Legislatore avesse inteso ricomprendere quale **causa di decadenza complessiva** la cessione delle pertinenze l'avrebbe sicuramente richiamata.

A ben vedere, l'assenza di richiamo alle **pertinenze** potrebbe persino far pensare che le **stesse** **non** soggiacciono al **vincolo quinquennale** del possesso; tuttavia, si ritiene come **ingiustificata** una simile **affermazione** sebbene supportata dal dato normativo stesso.

L'acquisizione della personalità giuridica negli ETS

di Patrizia Sideri

Il regime della **responsabilità** negli enti associativi è disciplinato dal secondo comma, dell'[art. 38, c.c.](#), che prevede che **per le obbligazioni dell'ente rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.**

Si tratta della c.d. **autonomia patrimoniale imperfetta**: pur esistendo un fondo comune su cui i creditori possono fare valere i loro diritti, coloro che hanno **agito in nome e per conto dell'associazione** sono **responsabili solidalmente e personalmente con i propri beni**; al contrario, se **l'ente è munito di riconoscimento giuridico**, l'autonomia patrimoniale **si definisce perfetta** e comporta la **separazione del patrimonio dell'ente**, rispetto a quello di coloro che agiscono **in nome e per conto dell'associazione.**

[L'art. 38, c.c.](#) – che risponde all'esigenza di tutela dei terzi – prevede, infatti, **2 livelli di responsabilità patrimoniale**: *in primis*, risponde delle obbligazioni l'associazione nei **limiti del proprio patrimonio**, ma in caso di incapacienza **rispondono personalmente coloro agito in nome e per conto dell'associazione.**

Per limitare la responsabilità delle persone fisiche che agiscono in nome e per conto dell'ente associativo, il D.P.R. n. 361/2000 aveva da ultimo **riformato la previgente normativa** prevedendo **la verifica dell'adeguatezza del patrimonio rispetto alla realizzazione dello scopo individuato nell'atto costitutivo o statuto**, rimettendone la valutazione alla discrezionalità della Pubblica amministrazione competente, ovvero la Regione – per gli enti con rilevanza a carattere regionale – o la Prefettura – per gli enti a rilevanza nazionale; la valutazione discrezionale circa l'ammontare idoneo del patrimonio, aveva generato rilevanti difformità nel territorio nazionale, circa **l'ammontare del patrimonio minimo ritenuto adeguato per situazioni simili.**

Con la Riforma del Terzo settore attuata con il D.Lgs.n. 117/2017 – in parallelo con la Riforma dello sport realizzata con il D.Lgs. n. 39/2021 – vengono **semplificate le procedure per l'acquisizione della personalità giuridica** da parte degli ETS iscritti al RUNTS (Registro unico nazionale Terzo settore) e viene **uniformato l'importo del patrimonio minimo necessario** per l'ottenimento del riconoscimento: **rispettivamente 15.000 e 30.000 euro per le associazioni e le fondazioni** appartenenti al Terzo settore e **10.000 euro per le Associazioni sportive dilettantistiche.**

Le **principali fonti di riferimento** per la procedura di acquisizione della personalità giuridica sono le seguenti, tra le quali le indicazioni di prassi e dottrina hanno dedicato specifica attenzione al requisito del “**patrimonio minimo**”, sintetizzando e chiarendo numerosi dettagli operativi relativi alle competenze, alla documentazione economico-contabile necessaria ed alle **caratteristiche procedurali** per l'accertamento di tale importante requisito:

- [art. 22, CTS](#);
- D.M. n. 106 del 15 settembre 2020, [artt. 16, 17 e 18](#), relativo **all'operatività del RUNTS**;
- [circolare MLPS n. 9/2022](#), relativa alla **trasmigrazione di organizzazioni di volontariato** (ODV) ed associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei precedenti Registri delle Regioni e delle Province autonome;
- Studio 10-2022/CTS, della Commissione del Terzo settore del Consiglio nazionale del Notariato, relativo all'attestazione della **sussistenza del patrimonio minimo degli ETS**;
- Studio 11-2022/CTS, della Commissione del Terzo settore del Consiglio nazionale del Notariato, relativo **all'iscrizione al RUNTS degli enti del Terzo settore e situazione patrimoniale aggiornata**.

In base a quanto disposto dall'[art. 22, CTS](#), l'*iter* per l'acquisizione della personalità giuridica vede quale soggetto principale il **notaio**, al quale è demandato un duplice controllo: innanzitutto, il **controllo di legalità sostanziale** mediante il **controllo dell'atto costitutivo e dello statuto** – in caso di ETS di nuova costituzione – o del **solo statuto in caso di ente già esistente**, al fine di verificare che il loro contenuto sia conforme alle prescrizioni normative; secondariamente il notaio dovrà operare il **controllo di congruità patrimoniale** mediante un'apposita attestazione.

Il **controllo sul patrimonio** risulta essenziale **ai fini della verifica dell'importo minimo**: in fase di costituzione si tratta **dell'apporto che dovranno effettuare i soci dell'associazione** (o i fondatori nelle fondazioni) solitamente mediante **assemi circolari intestati al costituendo ente**, i cui estremi saranno riportati nell'atto costitutivo da parte del notaio, oppure di deposito nel c/c vincolato del notaio.

In caso di acquisizione della personalità giuridica da parte di associazioni già esistenti (si può trattare solo di soggetti associativi, poiché le fondazioni sono dotate di personalità giuridica ex lege), si pone il **problema di quantificare il valore del patrimonio netto dell'ente**. In tal caso, trattandosi di “beni diversi dal denaro”, l'[art. 22, comma 4, CTS](#), prevede che «*il loro valore deve risultare da una relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro*», al pari di quanto contemplato dell'[art. 2465, c.c.](#), in relazione al conferimento di beni in natura in una S.r.l.: occorrerà pertanto che la **relazione giurata redatta da soggetto iscritto nel Registro dei revisori legali**, venga allegata all'atto notarile al fine della relativa attestazione circa la **sussistenza del patrimonio minimo richiesto dalla legge**.

A livello operativo, occorrerà tenere presente quanto precisato dalla [circolare MLPS n. 9/2022](#): da un lato, relativamente al **riferimento temporale**, è stato ritenuto – in analogia con quanto prevede l'[art. 42-bis, c.c.](#) (introdotto proprio dal D.Lgs. n. 117/2017) riguardo alla

trasformazione degli enti senza scopo di lucro – che l'attività di verifica sia *«legittima se effettuata sulla base di documenti contabili/patrimoniali aggiornati ad una **data non anteriore a 120 giorni** rispetto a quella della delibera portante la decisione di iscriversi al RUNTS»*; dall'altro lato, in alternativa alla relazione giurata sarà possibile **basare la verifica di sussistenza del minimo legale** sul **bilancio d'esercizio** o sul bilancio infrannuale rettificato (antecedenti di non oltre 120 giorni dalla data della delibera), purché completi *«della relazione dell'organo di controllo o del revisore che ne attesta la corretta compilazione»* (ove esistente).

A completamento della presente analisi, si ricorda che **gli enti dotati di personalità giuridica** sono obbligati alla **tenuta della contabilità per competenza**, mediante predisposizione, **oltre al rendiconto gestionale** (conto economico) anche della **situazione patrimoniale**, imprescindibile per la verifica del **mantenimento del requisito patrimoniale nel corso del tempo**. Al riguardo, ove risulti che il **patrimonio minimo sia diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite**, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, **dovranno senza indugio convocare l'assemblea** (nelle associazioni o l'organo preposto nelle fondazioni), al fine di deliberare la **ricostituzione del patrimonio minimo** oppure la trasformazione, la **prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente**.