

**SCRITTI IN ONORE  
DI UMBERTO BERTINI**

**Volume I**

**FrancoAngeli** 





Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

**FrancoAngeli Open Access** è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più: [Pubblica con noi](#)

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it) e iscriversi nella home page al servizio "[Informatemi](#)" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

# **Scritti in onore di Umberto Bertini**

## **Volume I**

**(A – C)**

**a cura di  
Luca Anselmi  
Silvio Bianchi Martini  
Cecilia Chirieleison  
Giancarlo Di Stefano  
Michele Galeotti  
Stefano Garzella  
Luciano Marchi  
Lucia Talarico**

**FrancoAngeli** 

I presenti volumi sono stati realizzati con il contributo dei Master del Dipartimento di Economia e Management dell'Università di Pisa.

Isbn: 9788835167389

Copyright © 2024 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Publicato con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 4.0 Internazionale* (CC-BY-NC-ND 4.0)

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito*

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.it>

Copyright © 2024 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy. ISBN 9788835167389

# INDICE

|  |      |     |
|--|------|-----|
| <b>Presentazione</b>   | pag. | 15  |
| <b>Gli assetti organizzativi dell’impresa nell’economia aziendale</b> , di <i>Stefano Adamo</i>  | »    | 19  |
| <b>L’informativa sui rischi. Profili introduttivi</b> , di <i>Marco Allegrini</i>  | »    | 25  |
| <b>Ricordo di Umberto Bertini</b> , di <i>Antonio Amaduzzi</i>   | »    | 35  |
| <b>Valutazione del rischio strategico</b> , di <i>Marisa Amoroso, Paola Orlandini</i>  | »    | 37  |
| <b>Sulla governance delle università</b> , di <i>Paolo Andrei</i>  | »    | 45  |
| <b>Umberto Bertini e i prodromi della “aziendalizzazione” dei Comuni</b> , di <i>Luca Anselmi, Stefano Pozzoli</i>   | »    | 59  |
| <b>Gli effetti delle partizioni disciplinari sullo sviluppo dell’economia aziendale. Note sul pensiero di Umberto Bertini</b> , di <i>Valerio Antonelli</i>        | »    | 73  |
| <b>Lo sviluppo della scienza economica in Italia dal punto di vista della storia istituzionale dell’economia politica</b> , di <i>Massimo Augello, Marco Guidi</i> | »    | 85  |
| <b>La sostenibilità economico-finanziaria degli atenei nel modello AVA3</b> , di <i>Stefano Azzali</i>   | »    | 99  |
| <b>L’azienda fabbriciera e la riforma del terzo settore</b> , di <i>Luca Bagnoli</i>   | »    | 109 |
| <b>Rischio di modello manageriale e cambiamento organizzativo nel settore bancario</b> , di <i>Maurizio Baravelli</i>  | »    | 123 |
| <b>Gli adeguati assetti societari nell’economia aziendale</b> , di <i>Paolo Bastia</i>   | »    | 135 |
| <b>Empatia fiscale: esplorando con Umberto l’umanità nel diritto tributario</b> , di <i>Brunella Bellè</i>   | »    | 151 |

|   |          |
|---|----------|
| <b>La doppia materialità quale strumento per limitare le strategie reputazionali basate sul reporting: brevi riflessioni,</b><br>di <i>Francesca Bernini</i>                  | pag. 161 |
| <b>Un dibattito sui rischi aziendali in un mercato in continua evoluzione,</b> di <i>Claudio Bianchi</i>  | » 173    |
| <b>Dalla teoria dell'azienda sistema aperto allo stakeholder engagement: un'applicazione operativa dei fondamenti dell'economia aziendale,</b> di <i>Maria Teresa Bianchi</i> | » 179    |
| <b>Una mappa per orientare l'analisi strategica dell'azienda,</b> di <i>Silvio Bianchi Martini</i>  | » 191    |
| <b>Imprese green e brown, virtuose e non virtuose, nella transizione ecologica,</b> di <i>Giuliana Birindelli</i>   | » 205    |
| <b>Best practice: insidia per imprenditori, amministratori e revisori,</b> di <i>Aldo Bompani</i>   | » 213    |
| <b>Centralità del sistema umano in “Scritti di politica aziendale”,</b> di <i>Mariacristina Bonti, Enrico Cori</i>  | » 221    |
| <b>Strategie per la comunità nel segno della complessità e dell'incertezza,</b> di <i>Elio Borgonovi</i>  | » 233    |
| <b>Razionalità sostantiva e procedurale: le decisioni manageriali in un contesto evolutivo,</b> di <i>Sergio Branciani</i>  | » 241    |
| <b>Mercati globali, network management e responsabilità d'impresa,</b> di <i>Silvio M. Brondoni</i>   | » 251    |
| <b>Dalla variabilità delle stime contabili all'evidence-based decision-making: il caso della sanità pubblica,</b> di <i>Cristiana Buscarini, Paolo Candio, Paolo Collini</i>  | » 259    |
| <b>Management accounting e tecnologia: un sistema in transizione o per la transizione?,</b> di <i>Adele Caldarelli</i>  | » 271    |
| <b>Politiche di remunerazione degli amministratori e sostenibilità,</b> di <i>Lucia Calvosa</i>   | » 283    |
| <b>Governare l'incertezza,</b> di <i>Bettina Campedelli</i>   | » 297    |
| <b>Le Fondazioni dell'economia aziendale,</b> di <i>Arnaldo Canziani</i>  | » 303    |
| <b>Le conseguenze della legislazione straordinaria sui bilanci delle imprese italiane,</b> di <i>Gianfranco Capodaglio, Vanina Stoilova Dangarska</i>                         | » 321    |
| <b>La trasformazione digitale del business assicurativo: opportunità e rischi emergenti,</b> di <i>Antonella Cappiello</i>  | » 331    |
| <b>La “new view” della teoria ricardiana dello sviluppo economico,</b> di <i>Carlo Casarosa</i>   | » 341    |
| <b>Tratti di imprenditorialità e managerialità nelle start-up innovative,</b> di <i>Nicola Castellano</i>   | » 357    |

|   |          |
|---|----------|
| <b>L'applicazione del metodo storico nelle ricerche aziendali. Il caso della Confraternita della Misericordia di Siena (1835-1837), di Giuseppe Catturi</b>                                 | pag. 367 |
| <b>Il sistema d'azienda e la sua natura evolutiva: una lacuna negli studi?, di Iacopo Cavallini</b>   | » 377    |
| <b>Note sulla governance di cybersecurity nelle banche, di Elena Cenderelli, Elena Bruno</b>  | » 387    |
| <b>Alcune riflessioni sugli impatti delle politiche sui prezzi di trasferimento sui sistemi di pianificazione e controllo e sulla disclosure nei gruppi aziendali, di Fabrizio Cerbioni</b> | » 395    |
| <b>Azienda, ambiente e responsabilità sociale: il contributo di Bertini, di Cecilia Chirieleison</b>  | » 409    |
| <b>Controllo di gestione e sostenibilità: quali sfide e quali opportunità?, di Maria Serena Chiucchi</b>  | » 421    |
| <b>La preparazione universitaria di tipo contabile per il management strategico, di Biagio Ciao</b>   | » 433    |
| <b>Riflessioni sul ruolo dello strategic management accounting per le strategie di servitizzazione, di Lino Cinquini, Andrea Tenucci</b>  | » 443    |
| <b>Ricercando un confronto con il pensiero scientifico di Umberto Bertini, di Vittorio Coda</b>   | » 453    |
| <b>Pensare e agire la strategia. Logica e retorica, di Gianluca Colombo</b>   | » 461    |
| <b>Valore economico in imprese complesse e in contesti complessi, di Eugenio Comuzzi</b>  | » 475    |
| <b>La corporate governance e lo sviluppo dell'impresa, di Augusta Consorti</b>  | » 485    |
| <b>Il contributo di Umberto Bertini allo sviluppo della storia della ragioneria: il volume su Carlo Ghidiglia, di Stefano Coronella</b>   | » 499    |
| <b>I fattori ESG nel sistema dei rischi aziendali, di Katia Corsi</b>   | » 509    |
| <b>Gli effetti della disclosure ESG sul costo del capitale nelle PMI familiari e non familiari, di Alessandro Cortesi, Salvatore Sciascia</b>   | » 517    |
| <b>Fenomeni ambientali e sistema d'azienda, di Antonio Corvino</b>  | » 527    |
| <b>La natura ibrida dell'impresa sociale, di Antonietta Cosen-tino</b>  | » 537    |
| <b>L'azienda e la cura della sua crisi. Il contributo dell'aziendale, di Antonio Costa</b>  | » 551    |

|  |          |
|--|----------|
| <b>Sistemi di programmazione e controllo e modelli di governance orientati al valore pubblico</b> , di <i>Enrico Deidda Gagliardo</i>  | pag. 585 |
| <b>Approccio sistemico e governo del rischio di insolvenza. Il contributo degli aziendalisti alla definizione di un modello interpretativo</b> , di <i>Antonio Del Pozzo</i> | » 599    |
| <b>Conoscenza e governo del rischio nella gestione dell'impresa</b> , di <i>Vittorio Dell'Atti, Grazia Dicuonzo</i>  | » 609    |
| <b>Valorizzazione del patrimonio culturale e valutazione d'impatto nella prospettiva dialogica e multidimensionale</b> , di <i>Paola Demartini</i>                           | » 621    |
| <b>Una lettura della pianificazione strategica a partire dalla prospettiva di Umberto Bertini</b> , di <i>Donatella Depperu</i>  | » 631    |
| <b>La gestione della conoscenza in sanità: gli sviluppi contemporanei</b> , di <i>Luca Dezi</i>  | » 641    |
| <b>Pisa-Torino: quando eravamo giovani</b> , di <i>Flavio Dezzani</i>  | » 651    |
| <b>Note sulla determinazione dei netti patrimoniali nella stima del danno ex art. 2486 c.c.</b> , di <i>Alfonso Di Carlo</i>   | » 665    |
| <b>L'evoluzione del Bilancio: dagli ITA/GAAP agli IAS/IFRS</b> , di <i>Fabrizio Di Lazzaro</i>   | » 675    |
| <b>Per un'analisi dell'attività di governo: paradigmi, metafore e paradossi</b> , di <i>Giancarlo Di Stefano</i>   | » 685    |
| <b>Il rischio in azienda fra tradizione e attualità: la prospettiva ESG</b> , di <i>Federica Doni</i>  | » 699    |
| <b>La politica dei rischi nell'area del governo aziendale</b> , di <i>Giuseppe D'Onza</i>  | » 709    |
| <b>Il "sistema aziendale delle idee" e l'impresa <i>purpose oriented</i></b> , di <i>Pier Maria Ferrando</i>   | » 719    |
| <b>La teoria della corporate governance nelle imprese di navigazione marittima: una lettura critica e prospettica in Italia</b> , di <i>Gennaro Ferrara</i>                  | » 729    |
| <b>L'istituzionalizzazione degli studi storici nelle discipline di area aziendale</b> , di <i>Rosella Ferraris Franceschi, Federica Balluchi, Giuseppina Iacoviello</i>      | » 745    |
| <b>La cultura del rischio nell'economia bancaria</b> , di <i>Paola Ferretti</i>  | » 763    |
| <b>Economicità, sistematicità e idee nel pensiero di Umberto Bertini</b> , di <i>Salvatore Ferri</i>   | » 771    |
| <b>Varietà degli assetti proprietari e di governo e differenziazione dei percorsi strategici delle imprese</b> , di <i>Luca Ferrucci</i>                                     | » 783    |

|   |          |
|---|----------|
| <b>Le strategie aziendali: quando il maestro “cambia” il paesaggio</b> , di <i>Raffaele Fiorentino</i>  | pag. 791 |
| <b>Corporate governance e gestione dei rischi: scenari evolutivi</b> , di <i>Giovanni Fiori</i>   | » 799    |
| <b>Introduzione allo studio dei rischi nell’economia aziendale</b> , di <i>Raffaele Fiume</i>   | » 807    |
| <b>La corporate governance: dai potenziali conflitti agli obiettivi di sostenibilità</b> , di <i>Giovanni Frattini</i>  | » 815    |
| <b>Variazioni reddituali e variazioni monetarie d’impresa. Aspetti economico-aziendali</b> , di <i>Giuseppe Galassi</i>   | » 823    |
| <b>Dal sistema d’azienda al governo strategico</b> , di <i>Michele Galeotti</i>   | » 835    |
| <b>Umberto: maestro di sistematicità, creatività strategica e ottimismo produttivo</b> , di <i>Stefano Garzella</i>   | » 847    |
| <b>Leadership e processi di cambiamento strategico. Il turnaround del gruppo Fiat sotto la guida di Sergio Marchionne</b> , di <i>Carminè Garzia</i>                                  | » 857    |
| <b>Il fabbisogno di imprenditorialità interna nelle aziende complesse</b> , di <i>Antonello Garzoni</i>   | » 875    |
| <b>Sviluppo nuovi prodotti e gestione dei costi: il ruolo dell’economista aziendale</b> , di <i>Riccardo Giannetti</i>  | » 887    |
| <b>Prospettive di ricerca sul governo strategico delle amministrazioni pubbliche territoriali</b> , di <i>Lucia Giovanelli</i>  | » 903    |
| <b>Valutare la sostenibilità finanziaria dei piani economico-finanziari: problemi di calcolo del DSCR</b> , di <i>Francesco Giunta, Federico Verrucchi</i>                            | » 917    |
| <b>Studio dei rischi e governo del cambiamento. Riflessioni ispirate al pensiero di Bertini</b> , di <i>Katia Giusepponi</i>  | » 927    |
| <b>Ricordo di un maestro di studio e di vita</b> , di <i>Gaetano Golinelli</i>  | » 935    |
| <b>I modelli organizzativi della prevenzione dei rischi non di mercato nelle imprese</b> , di <i>Luigi Enrico Golzio</i>  | » 937    |
| <b>Trasferimenti versus contributi. Riflessioni fra teoria e pratica della contabilità generale nelle Amministrazioni pubbliche</b> , di <i>Fabio Giulio Grandis, Mariano D’Amore</i> | » 949    |
| <b>La continuità aziendale nel bilancio d’esercizio: la prospettiva del sistema d’azienda</b> , di <i>Giulio Greco</i>  | » 963    |
| <b>Un sistema di rating per la misurazione e la valutazione del capitale intellettuale in azienda</b> , di <i>Luciano Hinna</i>   | » 971    |
| <b>Servizi non di revisione e rischi per l’indipendenza del revisore</b> , di <i>Giuseppe Ianniello</i>   | » 981    |

|   |          |
|---|----------|
| <b>Il bilancio delle <i>private firms</i> europee: serve un framework di riferimento?</b> , di <i>Alberto Incollingo, Andrea Lionzo</i>   | pag. 991 |
| <b>L'azienda che voleva Umberto</b> , di <i>Giorgio Invernizzi</i>  | » 1001   |
| <b>L'impatto della politica dei rischi sul valore delle aziende: il caso del modello organizzativo, di gestione e controllo ai sensi del d.lgs. 231/2001</b> , di <i>Marco Lacchini, Raffaele Trequatrini</i> | » 1007   |
| <b>Invecchiamento e innovazione nell'economia aziendale: una lettura del senso strategico</b> , di <i>Nicola Lattanzi, Mauro Zavani</i>   | » 1021   |
| <b>La funzione sociale dell'impresa: dalle strategie sociali ai nuovi modelli di business</b> , di <i>Arianna Lazzini, Simone Lazzini</i>   | » 1031   |
| <b>Avviamento e beni immateriali nelle aziende familiari</b> , di <i>Giovanni Liberatore</i>  | » 1047   |
| <b>Bilanci ordinari di imprese societarie e normazioni civilistiche. Profili di ragioneria <i>de iure condito</i> e <i>de iure condendo</i></b> , di <i>Claudio Lipari</i>                                    | » 1057   |
| <b>La value relevance del dato contabile tra evidenze empiriche, percezioni manageriali e politiche comunicative. Analisi di una asimmetria informativa</b> , di <i>Salvatore Madonna</i>                     | » 1073   |
| <b>L'attestazione del revisore sulla rendicontazione di sostenibilità: prime riflessioni</b> , di <i>Roberto Maglio</i>   | » 1085   |
| <b>L'applicazione del "computer" ai processi di decisione e di autoregolazione</b> , di <i>Daniela Mancini</i>  | » 1095   |
| <b>Il ruolo dell'informazione nelle operazioni di M&amp;A: un focus sul paradigma ESG</b> , di <i>Francesca Manes Rossi</i>   | » 1105   |
| <b>Informazioni e decisioni aziendali. Le potenzialità offerte dalle applicazioni di intelligenza artificiale</b> , di <i>Stefano Marasca</i>   | » 1115   |
| <b>Creatività e pianificazione aziendale</b> , di <i>Luciano Marchi</i>   | » 1125   |
| <b>Il reporting e la digital construction: elementi di riflessione sulle piattaforme del food</b> , di <i>Alessandro Marelli</i>  | » 1139   |
| <b>Il principio di materialità (rilevanza) nei processi di rendicontazione aziendale</b> , di <i>Liberio Mario Mari, Francesca Picciaia</i>   | » 1151   |
| <b>Una stagione di fede assoluta: brevi riflessioni sul management pubblico tra mito e realtà</b> , di <i>Ludovico Marino</i>   | » 1161   |
| <b>Rischio e dimensione aziendale</b> , di <i>Alessandro Mechelli</i>   | » 1169   |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>La sicurezza sul lavoro negli incentivi degli amministratori: prime evidenze empiriche e riflessioni</b> , di <i>Andrea Melis, Luigi Rombi</i>                     | pag. 1181 |
| <b>Le organizzazioni permanenti quali sistemi autopoietici, teleonomici e intelligenti</b> , di <i>Piero Mella</i>  | » 1193    |
| <b>Le strategie e le politiche di internazionalizzazione adottate dalle imprese familiari nell'era del "new normal"</b> , di <i>Michèle Milone, Marco Taliento</i>    | » 1205    |
| <b>Scopo e sostenibilità dell'impresa: quali implicazioni per la governance?</b> , di <i>Mario Minoja</i>   | » 1219    |
| <b>L'economia aziendale e la sfida della sostenibilità</b> , di <i>Chiara Mio</i>   | » 1229    |
| <b>Tecnologie "esponenziali" (ir)responsabili e organizzazioni</b> , di <i>Luigi Moschera</i>   | » 1245    |
| <b>La performance delle amministrazioni pubbliche: una prima messa a punto concettuale</b> , di <i>Riccardo Mussari</i>   | » 1255    |
| <b>Realtà e prospettive dell'intelligenza artificiale nei processi decisionali d'azienda</b> , di <i>Tiziano Onesti, Mauro Romano, Anna Lucia Muserra</i>             | » 1289    |
| <b>Turismo, transizione digitale, sostenibilità negli scenari della complessità economico-aziendale</b> , di <i>Giovanni Padroni</i>                                  | » 1303    |
| <b>Il sistema d'azienda. Schema di analisi. Applicazione della teoria generale dei sistemi e preludio alla teoria degli stakeholder</b> , di <i>Antonella Paolini</i> | » 1315    |
| <b>Il contributo della filosofia agli studi economico-aziendali</b> , di <i>Giuseppe Paolone</i>  | » 1327    |
| <b>Il gender diversity management come strategia sostenibile</b> , di <i>Paola Paoloni</i>  | » 1337    |
| <b>Il sistema d'azienda</b> , di <i>Mauro Paoloni, Massimiliano Celli, Niccolò Paoloni</i>  | » 1351    |
| <b>ESG nell'ambito del sistema azienda: le sfide per la sostenibilità aziendale</b> , di <i>Guido Paolucci</i>  | » 1363    |
| <b>L'azienda quale complessa realtà sistemica nelle moderne esigenze di accountability</b> , di <i>Renato Passaro, Antonio Thomas</i>                                 | » 1375    |
| <b>Il futuro della blockchain nei sistemi finanziari</b> , di <i>Alberto Pastore</i>  | » 1387    |
| <b>Economia e umanità</b> , di <i>Aldo Pavan, Isabella Fadda, Patrizia D. Modica, Paola Paglietti, Elisabetta Reginato</i>  | » 1397    |
| <b>"Res publica" e "res global"</b> , di <i>Fabrizio Pezzani</i>  | » 1415    |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Big data e intelligenza artificiale nel sistema d'azienda</b> , di <i>Mariarita Pierotti</i>  | pag. 1421 |
| <b>Dal principio di derivazione al principio di accordamento: nuovo paradigma per la tassazione del reddito d'impresa</b> , di <i>Eugenio Pinto</i>  | » 1427    |
| <b>Le analisi finanziarie e il loro utilizzo</b> , di <i>Pietro Pisoni, Alain Devalle</i>  | » 1437    |
| <b>Dai cinquecentisti a Francesco Marchi</b> , di <i>Francesco Poddi-ghe</i>   | » 1447    |
| <b>Per Umberto Bertini</b> , di <i>Lucio Potito</i>  | » 1451    |
| <b>Meccanismi di controllo direzionale nelle imprese del settore delle costruzioni. I lineamenti dell'EVMS</b> , di <i>Angelo Provasoli</i>  | » 1455    |
| <b>L'azienda nel tempo</b> , di <i>Alberto Quagli</i>  | » 1467    |
| <b>Le scelte dei fondi comuni di investimento sostenibile (SRI) alla luce della EU Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR): alcune criticità in atto</b> , di <i>Maria Cristina Quirici</i> | » 1481    |
| <b>Considerazioni su alcuni indicatori della solvibilità a breve delle imprese</b> , di <i>Francesco Ranalli, Antonio Chirico</i>  | » 1491    |
| <b>Il sistema azienda e l'economia sociale tra riforme e prospettive internazionali</b> , di <i>Michele A. Rea, Laura Berardi</i>  | » 1503    |
| <b>Dall'azienda quale sistema aperto all'azienda sostenibile: sintesi dei principali tratti evolutivi</b> , di <i>Gianluca Risaliti, Roberto Verona</i>  | » 1515    |
| <b>La strategia dell'Unione Europea per la rendicontazione di sostenibilità</b> , di <i>Claudia Rossi</i>  | » 1527    |
| <b>Origine ed evoluzione dell'approccio ESG</b> , di <i>Franco Rubino</i>  | » 1539    |
| <b>Processi di genesi e sviluppo imprenditoriale guidati da modelli di business orientati alla sostenibilità</b> , di <i>Marcantonio Ruisi</i>   | » 1547    |
| <b>Sostenibilità, ESG e valore per gli stakeholder: un'ottica sistemica</b> , di <i>Gianfranco Rusconi, Silvana Signori</i>  | » 1563    |
| <b>La concorrenza nella teoria economica</b> , di <i>Neri Salvadori, Rodolfo Signorino</i>   | » 1575    |
| <b>Governance, intelligenza artificiale e risk management</b> , di <i>Daniela M. Salvioni</i>  | » 1591    |
| <b>Riflessioni su costo opportunità del capitale e premi per il rischio</b> , di <i>Sandro Sandri, Massimiliano Barbi</i>  | » 1601    |
| <b>La periodizzazione delle opere di Umberto Bertini</b> , di <i>Massimo Sargiacomo</i>  | » 1613    |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Il ruolo del capitalista strategico nel rilancio dell'impresa dopo l'emersione della crisi</b> , di <i>Fabio Serini</i>   | pag. 1625 |
| <b>L'intelligenza artificiale nell'innovazione aziendale</b> , di <i>Stefania Servalli, Antonio Gitto, Gaia Bassani</i>  | » 1633    |
| <b>L'orientamento strategico allo sviluppo integrale delle aziende</b> , di <i>Carlo Sorci</i>   | » 1641    |
| <b>La reputazione come fattore mitigatore del sistema dei rischi. Brevi riflessioni</b> , di <i>Lucia Talarico</i>   | » 1649    |
| <b>L'evoluzione del modello di bilancio nei principi contabili internazionali</b> , di <i>Claudio Teodori</i>  | » 1659    |
| <b>Finalità e risultati delle aziende: economicità e sostenibilità tra mercato e regole</b> , di <i>Riccardo Tiscini</i>   | » 1669    |
| <b>Il settore vitivinicolo siciliano: i principali indicatori economico-finanziari con specifico riferimento alle aziende "grandi"</b> , di <i>Sebastiano Torcivia</i> | » 1679    |
| <b>Con Umberto: un maestro, una profonda amicizia</b> , di <i>Franco Tutino</i>  | » 1689    |
| <b>Relazioni aziendali e mercati finanziari: la spinta innovativa di Umberto Bertini allo sviluppo della letteratura</b> , di <i>Marco Tutino</i>                      | » 1697    |
| <b>La nuova economia della conoscenza: una sfida per l'Italia</b> , di <i>Riccardo Varaldo</i>   | » 1713    |
| <b>La sostenibilità: qualche riflessione sull'origine del concetto in economia aziendale</b> , di <i>Francesco Vermiglio</i>   | » 1731    |
| <b>Il sistema delle idee nella governance dell'università</b> , di <i>Federico Visconti</i>  | » 1741    |
| <b>All'antitesi del successo: la corruzione nel sistema degli enti e delle aziende pubbliche</b> , di <i>Vincenzo Zarone</i>   | » 1749    |
| <b>Il contributo del consiglio di amministrazione alla strategia aziendale</b> , di <i>Alessandro Zattoni</i>  | » 1757    |
| <b>Il margine operativo lordo quale indicatore di performance dell'impresa</b> , di <i>Ermanno Zigiotti</i>  | » 1771    |
| <b>Considerazioni e questioni sulla definizione di "impresa familiare" e "family business"</b> , di <i>Walter Zocchi</i>   | » 1783    |
| <b>Autrici e autori</b>  | » 1795    |



## PRESENTAZIONE

La presente raccolta di Scritti in onore di Umberto Bertini nasce, su iniziativa degli allievi diretti di Scuola Pisana, con una triplice finalità: 1) onorare la sua carriera accademica, la sua figura e il suo originale, innovativo e rigoroso contributo allo sviluppo delle scienze economico aziendali; 2) stimolare una riflessione sulle tematiche di ricerca da Lui sviluppate in più di 60 anni di attività accademica; 3) festeggiare Umberto in occasione del suo compleanno.

Alla richiesta, che è stata rivolta ai Colleghi con cui Umberto Bertini aveva tessuto, nel tempo, fecondi rapporti di amicizia, collaborazione e stima, hanno aderito con entusiasmo oltre 200 colleghi (docenti dell'Università di Pisa e di altre 50 sedi universitarie).

I contributi forniti sono stati raccolti in tre volumi, ordinando i nominativi degli autori su base strettamente alfabetica, per agevolare la consultazione: dalla lettera A alla lettera C il primo volume; dalla lettera D alla lettera M il secondo volume; dalla lettera N alla lettera Z il terzo volume.

Il 27 settembre 2024, ricorrenza del compleanno di Umberto, i tre volumi degli Scritti saranno presentati nel corso di una giornata in Suo onore.

Per interpretare l'articolazione e il quadro complessivo dei contributi pervenuti, anche al fine di organizzare le sessioni di presentazione e discussione delle tematiche di riferimento nel corso della suddetta giornata, abbiamo deciso di riclassificare i contributi su base funzionale. A tal fine, abbiamo incrociato le specifiche tematiche proposte per onorare Umberto Bertini con quelle derivanti dai Suoi Scritti, inoltre con le parole chiave contenute nella declaratoria del nostro settore scientifico disciplinare.

La suddetta riclassificazione è stata realizzata per approssimazioni successive, esercitando la "creatività razionalizzata" e utilizzando la necessaria "immaginazione" allo scopo di raccordare le nostre ipotesi di lavoro al pensiero del Maestro. Il risultato finale della riclassificazione è illustrato di seguito: l'articolazione delle tematiche di riferimento funzionale si dispiega su quattro sessioni (le sessioni della giornata del 27 settembre) per la presentazione dei volumi e la discussione delle tematiche rilevanti in rapporto a quattro aree di aggregazione.

La prima area di aggregazione è riferita ai "**Principi e metodi dell'Economia aziendale**" nella sessione coordinata da Luca Anselmi e Lucia Tala-

rico. Il riferimento primario è alle tematiche che esprimono l'orientamento di fondo della Scuola Pisana: il metodo storico e il concetto di azienda come sistema finalizzato a realizzare un equilibrio economico durevole. Più in particolare, le tematiche considerate sono le fondazioni e le partizioni dell'economia aziendale (Canziani, Antonelli), la metodologia della ricerca (Di Stefano, Paolone), con particolare riferimento al metodo storico (Catturi, Sargiacomo) e alla storia della ragioneria (Ferraris-Balluchi-Iacoviello, Cornella, Poddighe).

Rientrano ovviamente in quest'area anche i caratteri generali dell'azienda come sistema (Cavallini, Lattanzi-Zavani, Paoloni Mauro *et al.*), con particolare riferimento alle condizioni di esistenza e di funzionamento (Bianchi M.T., Ferri, Passaro-Thomas, Risaliti-Verona, Tiscini), alle condizioni di equilibrio economico-finanziario (Galassi, Ranalli-Chirico) e al sistema umano (Bonti-Cori).

Sono inclusi in quest'area anche i principi e metodi dell'economia aziendale applicati alle aziende e amministrazioni pubbliche (Anselmi-Pozzoli, Borgonovi, Deidda, Grandis-D'Amore, Marinò, Mussari, Pavan *et al.*, Pezzani, Zarone), alle aziende non-profit (Bagnoli, Cosentino, Lazzini, Rea-Berardi), alle aziende sanitarie (Buscarini-Collini, Dezi) e alle Università (Andrei, Azzali).

La seconda area di aggregazione è riferita a **“Governo dell'azienda e creazione di valore”** nella sessione coordinata da Michele Galeotti e Luciano Marchi.

Nella parte relativa ai sistemi di governo dell'azienda, il riferimento primario è al governo strategico (Campebelli, Fiorentino, Galeotti), con specifici approfondimenti sugli assetti organizzativi interni (Adamo, Bastia, Ferrucci, Fiori), sulle relazioni con gli stakeholder esterni (Paolini), sui modelli di Corporate Governance (Consorti) e sui sistemi decisionali (Branciarri, Marasca).

Nella parte relativa alla creazione di valore, il riferimento primario è ai sistemi di pianificazione (Cerbioni, Depperu, Marchi) e controllo della gestione (Caldarelli, Chiucchi, Cinquini-Tenucci, Giannetti, Provasoli), compresi i sistemi di valutazione degli amministratori e dei dirigenti (Calvosa, Melis *et al.*). Intrepretando la creazione di valore in senso lato, sono inclusi in quest'area anche i contributi relativi alla valutazione d'azienda (Comuzzi, Lacchini-Trequattrini, Sandri) e alla misurazione e comunicazione delle performance economico-finanziarie (Allegrini, Hinna, Greco, Pisoni-Devalle, Zigiotti). Le altre tematiche incluse sono: il ruolo dei principi informativo-contabili (Capodaglio, Di Lazzaro, Incollingo-Lionzo, Lipari, Pinto, Teodori); i principi e le tecniche della revisione aziendale (Bompani, Ianniello); la valutazione della rilevanza dei dati contabili (Madonna, Mari-Picciaia).

La terza area di aggregazione è riferita a **“Strategie, economicità e sostenibilità”** nella sessione coordinata da Silvio Bianchi Martini e Cecilia Chirieleison. Il riferimento generale è al governo strategico dell’azienda integrando le condizioni dell’economicità durevole con quelle della sostenibilità.

In termini più specifici, le tematiche di riferimento sono il sistema delle idee (Ferrando, Visconti) il raccordo tra il pensiero e l’azione strategica (Bianchi Martini, Coda, Colombo, Garzia), il raccordo con la sostenibilità (Birindelli, Cortesi-Sciascia, Dezzani, Doni, Frattini, Minoja, Mio, Paolucci, Quirici, Salvioni), lo sviluppo imprenditoriale (Castellano, Ciao, Invernizzi, Garzoni, Ruisi, Sorci), il ruolo delle aziende familiari (Liberatore, Milone-Taliento, Zocchi).

In termini ancora più specifici, nel riferimento alla sostenibilità, le tematiche considerate sono la responsabilità sociale (Brondoni, Chirieleison, Rusconi-Signori), il patrimonio culturale (Demartini, Padroni), la rendicontazione sociale e ambientale (Bernini, Corvino, Maglio, Manes. Paoloni Paola, Rossi, Rubino, Vermiglio).

La quarta area di aggregazione è riferita a **“Creatività, innovazione e gestione del cambiamento”** nella sessione coordinata da Stefano Garzella e Giancarlo Di Stefano, ai vari livelli di innovazione e integrazione, con particolare riferimento all’integrazione informativo-informatica, all’ampliamento dei confini aziendali nell’ottica interdisciplinare e alla gestione del rischio associata alla gestione del cambiamento.

Per quanto riguarda l’integrazione informativo-informatica, le tematiche di riferimento sono la gestione della conoscenza (Mella, Varaldo), il ruolo della tecnologia dell’informazione (Mancini, Marelli, Moschera, Pastore), l’intelligenza artificiale (Onesti-Romano-Mussera, Pierotti, Servalli *et al.*), la trasformazione digitale e la sicurezza informatica (Cappiello, Cenderelli-Bruno).

Per quanto riguarda l’ottica interdisciplinare, le tematiche integrative di riferimento sono quelle della finanza aziendale e dei mercati finanziari (Baravelli, Ferretti, Tutino Marco), del management dei settori produttivi (Ferrara, Torcivia), dell’economia (Augello-Guidi, Casarosa, Salvadori) e del diritto (Bellè).

Per quanto riguarda il tema del rischio associato al tema del cambiamento, a partire dal fondamentale lavoro di Umberto Bertini, le tematiche di riferimento sono la durabilità e il governo strategico dell’azienda (Quagli, Garzella, Giovanelli, Zattoni), l’analisi e la valutazione dei rischi (Amoroso-Orlandini, Fiume, Mechelli), la gestione dei rischi (Bianchi C., Corsi, Dell’Atti-Dicuonzo, D’Onza, Giusepponi, Golzio, Talarico), la gestione della crisi e del risanamento aziendale (Costa, Del Pozzo, Di Carlo, Giunta, Serini).

Nel quadro complessivo dei contributi forniti dai colleghi, riteniamo doveroso citare anche i contributi di Antonio Amaduzzi, Gaetano Golinelli, Lu-

cio Potito e Franco Tutino che, pur senza sviluppare una tematica specifica, hanno fornito toccanti testimonianze delle attività di ricerca e della vita trascorsa con Umberto Bertini. Testimonianze dello stesso tipo sono ovviamente presenti anche in molti dei contributi citati in precedenza.

In conclusione, la presente raccolta di Scritti in Onore di Umberto Bertini rappresenta una rinnovata occasione di confronto sui temi dell'Economia aziendale, sia nella prospettiva oggettiva dell'azienda come sistema e delle condizioni di equilibrio economico, finanziario e sociale, sia nella prospettiva soggettiva dei sistemi di governo aziendale o, meglio, utilizzando l'efficace sintesi di Umberto Bertini, sui temi dell'Economia e della Politica aziendale.

Gli Allievi di Umberto

*Luca Anselmi, Silvio Bianchi Martini, Cecilia Chirieleison, Giancarlo Di Stefano, Michele Galeotti, Stefano Garzella, Luciano Marchi, Lucia Talarico*

# L'AZIENDA FABBRICERIA E LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

di *Luca Bagnoli*\*

## 1. Premessa

Le fabbricerie sono enti antichi, nati per realizzare edifici di culto e curarne la manutenzione. Esse, pur assicurando la fruibilità, per il culto e per la cultura, di alcuni dei luoghi italiani maggiormente rappresentativi, risultano sostanzialmente sconosciute sotto il profilo giuridico-aziendale. E questo pur rientrando esse a pieno titolo nella concezione di azienda, o meglio di sistema aziendale così efficacemente descritto da Umberto Bertini<sup>1</sup>, e quindi caratterizzandosi per il perseguimento del ben noto principio dell'equilibrio economico a valere nel tempo<sup>2</sup>.

Scopo di questo contributo è quello di narrare, in sintesi, queste aziende peculiari, soprattutto alla luce del rinnovato interesse che l'avvento della Riforma del Terzo settore e alcune recenti prese di posizione giurisprudenziali impongono per tali enti.

## 2. Introduzione

Le fabbricerie sono enti di antica e antichissima istituzione, nati per costruire edifici di culto e per amministrare le c.d. rendite destinate al loro mantenimento<sup>3</sup>. Esse rappresentano la personificazione del c.d. scopo di manutenzione del tempio<sup>4</sup>, conseguente all'evoluzione della consuetudine della

\* Il lavoro è stato scritto in collaborazione con il dott. Andrea Maestrelli ed il dott. Gianluca De Felice.

<sup>1</sup> Umberto Bertini, *Il sistema d'azienda. Uno schema di analisi*, Giappichelli, Torino, 1990, cap. 1.

<sup>2</sup> Egidio Giannesi, *Le aziende di produzione originaria*, vol. I, Cursi, Pisa, 1961, p. 46.

<sup>3</sup> Pier Giovanni Caron, *Fabbricerie*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1967, pp. 197-207.

<sup>4</sup> "Tali enti traggono la loro origine storica dalla personificazione dello scopo della manutenzione della fabrica Ecclesiae, che rappresenta l'ulteriore evoluzione della quadripartizione del patrimonio ecclesiastico stabilita dalle lettere dei Pontefici Simplicio (a. 475: c. 28, C. XII, q. 2) e Gelasio (a. 496: c. 27, C. XII, q. 2), e confermata successivamente da S. Gregorio Magno (a. 590-604: c. 29, C. XII, q. 2)." Cfr. Cons. Stato, sez. V, 25 novembre 2022 n. 7742.

quadri-ripartizione<sup>5</sup> dei redditi della Chiesa statuita a livello pontificio a fine 400.

Al giorno d'oggi, seppur fortemente ridotte nel numero rispetto al passato, esse conservano e gestiscono alcuni dei luoghi più rappresentativi del paese, assicurandone la fruibilità per il culto<sup>6</sup>. A tale funzione di conservazione si aggiunge una altrettanto fondamentale funzione culturale, la quale si esplica sia attraverso l'accoglienza dei visitatori all'interno delle chiese e dei musei, sia grazie ai molteplici eventi, prevalentemente di natura concertistica, organizzati.

A dispetto dell'importanza che tali enti hanno sotto il profilo storico-artistico, culturale e religioso, risultano pressoché ignoti per quanto riguarda l'assetto istituzionale e le modalità di governo e di rendicontazione<sup>7</sup>.

### 3. La fabbrica

#### 3.1. L'assetto istituzionale

L'assetto istituzionale delle fabbricere, e in particolare la natura giuridica, sono caratterizzati da una assoluta specialità, tanto da poter considerare tali enti singolarmente unici<sup>8</sup>. Si tratta di enti dalla origine antica, ciascuno caratterizzato da elementi che lo distinguono sin dalla costituzione rendendone non scevri di difficoltà e incertezze classificazione e conseguente trattamento unitario<sup>9</sup>.

A ben vedere, pur potendo riconoscere la presenza di una finalità culturale *latu sensu*, l'attività, diretta e concreta, consiste attualmente nella conserva-

<sup>5</sup> Gaetano Greco, *Un "luogo" di frontiera: l'Opera del Duomo nella storia della Chiesa locale. Premessa storica sulle Fabbricere*, in AA.VV., *La natura giuridica delle fabbricere*, Giornata di studio, Pisa, 4.5.2004.

<sup>6</sup> Per l'elenco delle fabbricere attualmente operanti si veda [www.libertaciviliimmigrazione.dlci.interno.gov.it/fabbricere](http://www.libertaciviliimmigrazione.dlci.interno.gov.it/fabbricere).

<sup>7</sup> Al contrario esse, fin dall'antichità, hanno dimostrato di essere vere e proprie aziende, capaci di gestire opere di importanza fondamentale. Sul tema si veda Giacomo Manetti, Marco Bellucci e Luca Bagnoli, *The construction of Brunelleschi's dome in Florence in the fifteenth century: between accountability and technologies of government*, in *Accounting History review*, 2020, n. 30 (2), pp. 141-169.

<sup>8</sup> Marco Bellucci, Giacomo Manetti e Barbara Sibilio, *Dalla rendicontazione alla comunicazione dialogica: il caso delle fabbricere italiane*, in Barbara Sibilio e Antonio Matacena, *I musei ecclesiastici. Proposte di valorizzazione*, FrancoAngeli, Milano, 2020, p. 330.

<sup>9</sup> Pierluigi Consorti, *La natura giuridica delle fabbricere alla luce della riforma del Terzo settore*, Stato, Chiese e pluralismo confessionale, 2019, n. 32.

zione degli edifici in modo da poterli destinare al servizio del culto e mantenerli quali beni culturali di interesse generale.

Il peculiare assetto istituzionale di questi enti, e il nutrito dibattito sulla natura giuridica e organizzativo-aziendale, sono riconducibili proprio a questa duplice valenza nonché alla conseguente convergenza tra interessi ecclesiastico e statale.

Per quanto riguarda il contesto attuale, le fabbricerie sono disciplinate da una legislazione speciale di natura concordataria. Infatti, la prima definizione organica di fabbriceria nel nostro panorama giuridico si ha grazie alla L. 848/1929<sup>10</sup> (c.d. Concordato). Tale norma all'art 15 recita come segue: "Sotto il nome di fabbriceria si comprendono tutte le amministrazioni le quali, con diverse denominazioni, di fabbriche, opere, maramme, cappelle, ecc., provvedono, in forza delle disposizioni vigenti, all'amministrazione dei beni delle chiese ed alla manutenzione dei rispettivi edifici. Ove esistano le fabbricerie, queste provvedono all'amministrazione del patrimonio e dei redditi delle chiese e alla manutenzione dei rispettivi edifici, senza alcuna ingerenza nei servizi di culto".

La legislazione concordataria è stata successivamente rivista con L. 222/1985, e infine, una disciplina organica e attualmente vigente si è sostanzialmente avuta, ad opera del D.P.R. 33/1987, Regolamento di esecuzione della suddetta L. 222.

### 3.2. *La natura giuridica*

Ambio spazio è stato dedicato al dibattito sulla natura – pubblica o privata – delle fabbricerie<sup>11</sup>. Senza entrare nel merito a tale confronto dottrinale, tutt'ora in corso, se ne ricordano alcuni punti fermi.

Il Ministero dell'Interno, preso atto della intenzione di talune fabbricerie di adottare lo status di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale ai sensi del D.Lgs. 460/97 (Onlus) per motivi di opportuno inquadramento tributario, nel 2000 si è rivolto al Consiglio di Stato al fine di verificarne la liceità. Tale organo, in sede consultiva, con Parere 28 settembre 2000 n. 289 ha in primis escluso per le fabbricerie la natura di ente ecclesiastico. In aggiunta, nel richiamare un parere della Suprema Corte sulle fabbricerie prive di personalità giuridica (Cass. Civ., III sez. 29.01.1997 n. 90) e nel riconoscere che sia il

<sup>10</sup> Legge 27 maggio 1929, n. 848 – Disposizioni sugli Enti ecclesiastici e sulle Amministrazioni civili dei patrimoni destinati a fini di culto.

<sup>11</sup> Andrea Bucelli, *Fabbricerie fra pubblico e privato*, La nuova giurisprudenza civile commentata, 2022, vol. 38, fasc. 1, pp. 254-260.

controllo pubblico sia lo scopo di pubblica utilità non risultano caratterizzanti una natura pubblicistica, il Consiglio di Stato conclude affermando la natura privatistica delle fabbricerie e quindi il diritto a qualificarsi Onlus, ovviamente nel rispetto di tale disciplina speciale<sup>12</sup>.

Di recente il Consiglio di Stato si occupa nuovamente di fabbricerie, stavolta in sede giurisdizionale, nell'ambito di un procedimento piuttosto complesso il quale verte sostanzialmente sulla natura di organismo pubblico di tali enti e quindi sull'assoggettabilità al Codice dei contratti pubblici (Cons. Stato, sez. V, 25 novembre 2022 n. 7742). Nel decidere sul ricorso avverso una sentenza del Tar del Lazio (sez. I, n. 9759/2020) il Consiglio di Stato ha nuovamente riconosciuto la natura privatistica delle fabbricerie, escludendone la possibile qualificazione quali organismi di diritto pubblico e i conseguenti obblighi normativi in materia di contratti pubblici.

### *3.3. Il modello di governo e i controlli pubblici*

Fermo restando la natura privatistica, le modalità di amministrazione di una fabbriceria sono disciplinate dall'art. 35 del D.P.R. 33/1987, dando concreta attuazione all'equilibrio tra autorità statale e autorità ecclesiastica perseguito dalla legislazione pattizia. Risulta di fondamentale importanza coniugare l'aspetto storico artistico e le conseguenti esigenze di tutela unitamente alla fruizione quale bene comune, tipici soprattutto delle chiese cattedrali nei luoghi di grande attrazione turistica, con la natura religiosa del bene stesso e la correlate finalità culturali.

L'organo di governo<sup>13</sup>:

- nelle grandi fabbricerie, le quali devono dotarsi di uno statuto approvato con decreto del Ministro dell'Interno, sentito il vescovo diocesano, è composto da sette membri, nominati per un triennio, due dal vescovo diocesano e cinque dal Ministro dell'Interno, sentito il vescovo stesso;
- nelle altre fabbricerie, le quali devono dotarsi di un regolamento approvato dal prefetto sentito il vescovo diocesano, è composto dal parroco o rettore della chiesa e da altri quattro membri nominati per un triennio dal prefetto, d'intesa con il vescovo diocesano.

<sup>12</sup> In senso contrario si veda Alonso Pérez, *Per una rilettura del significato istituzionale delle fabbricerie nell'ordinamento giuridico italiano*, Ius Ecclesiae, 2017, XIX.

<sup>13</sup> Sull'equilibrio tra autorità civile e religiosa per quanto riguarda le decisioni inerenti una fabbriceria si veda Paolo Moneta, *Le fabbricerie, esempio di intesa tra autorità civile e autorità religiosa*, Stato, Chiese e pluralismo confessionale, 2017, n. 37.

Il presidente della fabbrica, che assume la rappresentanza legale, è eletto tra i membri dell'organo di governo secondo quanto previsto dallo statuto o dal regolamento e viene successivamente nominato con decreto del Ministro dell'Interno o del prefetto.

Infine, ai sensi degli artt. 38 e 39 del Regolamento esecutivo il presidente della fabbrica deve annualmente:

- predisporre il bilancio preventivo, sottoporlo all'approvazione dell'organo di governo e trasmetterlo al prefetto entro il 30 novembre dell'anno precedente;
- predisporre il conto consuntivo, sottoporlo all'approvazione dell'organo di governo e trasmetterlo al prefetto entro il 31 marzo dell'anno successivo.

La natura privatistica, insieme alle regole di governance statuite dalle norme concordatarie, pongono in capo alle fabbriche la ricerca di un costante equilibrio tra la conservazione e la conduzione di un luogo – bene comune e la predisposizione di adeguati assetti organizzativi e amministrativi, tali da garantirne una gestione efficiente ed efficace, anche adottando soluzioni tipiche delle medio-grandi imprese, quali il controllo di gestione, i codici etici e i modelli organizzativi 231<sup>14</sup>.

### 3.4. Le attività

Secondo l'art. 37 D.P.R. 37/1987 spetta alla fabbrica, senza alcuna ingerenza nei servizi di culto:

- provvedere alle spese di manutenzione e di restauro della chiesa e degli stabili annessi e all'amministrazione dei beni patrimoniali e delle offerte a ciò destinati;
- amministrare i beni patrimoniali destinati a spese di ufficiatura e di culto, salvo, per quanto riguarda l'erogazione delle relative rendite, il disposto dei successivi commi;
- provvedere alle spese per arredi, suppellettili ed impianti necessari alla chiesa e alla sacrestia e ad ogni altra spesa che grava per statuto sul bilancio della fabbrica.

Le fabbriche iscritte all'Anagrafe Onlus hanno ampliato tale oggetto sociale recependo le previsioni obbligatorie del D. Lgs. 460/1987 e, in partico-

<sup>14</sup> Marco Mainardi, Barbara Sibilio, Giacomo Manetti. *Le fabbriche e la loro dimensione etica: il codice etico quale strumento di trasformazione della tensione etica dell'ente*, in: Barbara Sibilio, Antonio Matacena. *I Musei ecclesiastici*, FrancoAngeli, Milano, 2020, pp. 373-386.

lare, indirizzando l'insieme delle attività al perseguimento di esclusive finalità di utilità sociale.

In definitiva le attività svolte da una fabbrica comprendono sostanzialmente:

- conservazione e restauro della chiesa ad essa affidata;
- il sostenimento dei costi strumentali allo svolgimento del culto, senza ingerenza nello stesso;
- l'amministrazione dei beni, ove presenti, costituenti il patrimonio destinato a produrre redditi, di norma di natura fondiaria o di capitale;
- alle quali si possono aggiungere:
- l'organizzazione di eventi culturali e segnatamente di mostre temporanee e concerti, tipicamente ma non esclusivamente di musica sacra. Per completezza, si ricorda che molte fabbricerie dispongono di archivi musicali significativi, alimentati dalla tradizione concertistica che da sempre ha caratterizzato tali chiese, e sono state e sono sede di prestigiose cappelle musicali;
- l'accoglienza di visitatori la quale, soprattutto nelle città a forte vocazione turistica (si pensi a Firenze e Venezia) assume indubbia natura imprenditoriale e può abbracciare anche ulteriori servizi legati al turismo.

Tali attività devono essere svolte aziendalmente, ovvero in modo efficiente, efficace e, soprattutto nel rispetto di quella economicità che per il Maestro rappresentava il presupposto dell'etica aziendale<sup>15</sup>.

### 3.5. *Il regime tributario*

Una fabbrica sotto il profilo tributario assume naturalmente la caratteristica di ente non commerciale ai sensi degli artt. 143 e ss. del D.P.R. 917/1986 (TUIR). Ciò in quanto la legislazione istitutiva e gli statuti prevedono come proventi ordinari quelli derivanti dalle c.d. rendite, qualificate quali redditi fondiari o di capitale (o diversi) mentre non sono previsti ricavi di natura commerciale. In aggiunta, alcune fabbricerie possono contare sulla presenza significativa di visitatori e quindi su consistenti flussi economico-finanziari derivanti dalla bigliettazione nonché dai servizi accessori di accoglienza. Tali proventi, soprattutto per le fabbricerie presenti in città a forte vocazione turistica, sotto il profilo tributario possono dar luogo a reddito

<sup>15</sup> Si veda Umberto Bertini, *Considerazioni di sintesi*, in Enrico Cavalieri (a cura di), *Economia ed etica aziendale*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 64.

d'impresa e, se ingenti, comportare la perdita della natura di ente non commerciale con le conseguenze del caso (art. 149 TUIR).

Per le fabbricerie è risultata pertanto di estremo interesse la previsione di una disciplina particolare, sostanzialmente volta ad agevolare i redditi d'impresa realizzati da enti qualificabili quali Onlus ai sensi dell'art.10, D.Lgs. 460/1997. In particolare, si è trattato di recepire:

- l'esplicita previsione dello svolgimento di attività nel settore della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla L. 1089/1939 (art. 10, comma. 1, lett. a) n. 7 D.Lgs. 460);
- il rispetto delle condizioni fissate all'art. 10 co. 1 lett. da c) ad i) del D.Lgs. 460, quali e.g. il divieto di svolgere attività diverse ad eccezione di quelle direttamente connesse, la non lucratività soggettiva e l'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di perdita della qualifica di Onlus.

La qualifica di Onlus permette di:

- non considerare provenienti da attività commerciale i redditi derivanti da attività di bigliettazione in quanti legati alla tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico;
- considerare provenienti da attività connesse, e quindi ammessi – seppur nei limiti di legge – e al contempo non concorrenti alla formazione del reddito imponibile, i redditi derivanti dalla gestione di book shop e attività simili, accessorie per natura e integrative rispetto alla bigliettazione;

di fatto escludendo nel primo caso ed esentando nel secondo caso i relativi redditi dall'assoggettamento all'imposta sul reddito delle società (Ires), con un conseguente e rilevante risparmio fiscale.

### 3.6. La rendicontazione

Pur nel riconoscimento dell'importanza di un sistema di rendicontazione quale strumento complesso con funzioni di informazione e controllo<sup>16</sup>, la normativa vigente non impone particolari obblighi per quanto riguarda il regime contabile – finanziario/pubblico o competenza economica – nonché il modello di rendiconto di una fabbriceria, limitandosi a fissare l'obbligo annuale di predisposizione, approvazione e deposito presso la prefettura del bilancio preventivo e del conto consuntivo. Ciò nonostante,

<sup>16</sup> Sergio Terzani, *Introduzione al bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova, 3<sup>a</sup> ed., 1989, p. 3.

Soltanto le fabbricerie iscritte all'Anagrafe delle Onlus sono chiamate al rispetto di quanto previsto dall'art. 20-bis D.P.R. 600/1073 e ad esse si applica quanto statuito dalla Riforma del Terzo settore in merito a bilancio d'esercizio e bilancio sociale. In altri termini:

- ai sensi dell'art. 14, comma 1 del CTS dall'esercizio 2020 vige l'obbligo di redazione del bilancio sociale secondo il modello previsto dalle Linee guida di cui al Decreto Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali (Mlps) 4 luglio 2019;
- ai sensi dell'art. 13 del CTS dall'esercizio 2021 vige l'obbligo della redazione del bilancio d'esercizio secondo il modello previsto dal Decreto Mlps 5 marzo 2020.

Tale modello di rendicontazione, seppur completo, allo stato attuale appare sostanzialmente limitativo per le grandi fabbricerie. Queste, alla luce delle attività e soprattutto del ruolo svolto, sono chiamate a sviluppare un sistema di bilancio tale da rispondere al dovere di accountability legato all'immenso patrimonio culturale conservato e gestito<sup>17</sup>.

### *3.7. La rappresentanza nazionale e europea*

L'esigenza di poter contare su uno strumento comune di confronto e rappresentanza ha dato luogo nel 2005 alla costituzione dell'Associazione delle Fabbricerie d'Italia ([fabbricerieitaliane.it](http://fabbricerieitaliane.it)). Tale organismo, al quale risultano 17 iscritti, ha, tra i vari compiti, quello:

- di rappresentanza generale, interagendo in particolare con il Ministero dell'Interno, la Conferenza Episcopale Italiana e altre istituzioni religiose nazionali nonché con le amministrazioni pubbliche e private;
- di approfondimento delle tematiche comuni alle Fabbricerie e di consulenza verso queste;
- di promozione di iniziative amministrative e legislative atte ad adeguare la realtà giuridica alle mutate esigenze della società;
- di favorire studi, ricerche e dibattiti su temi d'interesse del mondo delle Fabbricerie.

Sono numerosissime le attività e i progetti portati avanti dall'Associazione e in particolare sono da segnalare le iniziative rivolte in tema di contrattualistica di lavoro, sul fronte della conservazione e sicurezza delle opere d'arte, sulla promozione nazionale ed internazionale.

<sup>17</sup> Sergio Terzani, *Il sistema dei bilanci*, Cedam, Padova, 2002, p. 244.

In tema di contrattualistica di lavoro, l'Associazione e le parti sindacali hanno da tempo siglato un contratto nazionale di lavoro per i dipendenti delle Fabbricerie. Il metodo negoziale ha permesso di armonizzare i diversi contratti applicati fino a quel momento dalle singole Fabbricerie (le Fabbriche applicavano infatti senza uno specifico indirizzo il contratto degli enti locali, quello del commercio, quello dei lavoratori edili e quello del turismo) e nel tempo si è sviluppato e consolidato consentendo il raggiungimento di rinnovi giuridici economici, fino all'ultimo accordo stipulato in data 19 dicembre 2022. La parte datoriale e quella sindacale, fin dall'inizio della trattativa hanno condiviso la necessità di sottoscrivere uno specifico CCNL per i dipendenti del settore che permettesse di regolare in modo unitario i numerosi servizi che le Fabbricerie sono chiamate ad erogare, introducendo inoltre meccanismi premiali al raggiungimento di obiettivi di efficienza, qualità ed economicità. Tutto questo si è svolto nel tempo attraverso rilevanti cambiamenti normativi sugli istituti che regolano il rapporto di lavoro e che hanno permesso alle Fabbricerie l'utilizzo di tutte le forme flessibili di lavoro, utilizzabili per far fronte alle esigenze tipiche del settore e che scaturiscono dalla peculiarità dei tanti servizi che questi enti sono tenuti ad erogare ai visitatori dei monumenti ma anche per la conservazione del patrimonio storico e culturale loro affidato.

Altre attività estremamente significativa portata avanti dall'Associazione è quella relativa alla costituzione di un tavolo tecnico di lavoro con la specifica finalità d'intraprendere un percorso comune e impostare un calendario sistematico di occasioni di confronto per mettere a sistema le esperienze e le specifiche operatività nel campo del restauro e degli interventi conservativi. Al momento un fondamentale obiettivo raggiunto dal Tavolo è rappresentato dalla definizione di Linee Guida sulle modalità operative d'ispezione e controllo degli elementi monumentali in quota di cui ciascuna fabbrica è dotata e il cui degrado può costituire pericolo per la pubblica e privata sicurezza ed incolumità. Il Tavolo Tecnico si è fatto promotore della messa a punto di una forma di utilizzo di tale documento da parte delle Istituzioni Centrali interessate:

- Ministero degli Interni, per l'adozione di un accordo quadro con i Vigili del Fuoco, (per i controlli in quota rendendo, se possibile, gratuita la prestazione, almeno per le Fabbricerie meno strutturate).
- Ministero dei Beni Culturali per la condivisione sulla metodologia adottata.

Infine, si segnala il costante e proficuo lavoro di collaborazione con le Fabbricerie che non dispongono di adeguate risorse da impiegare in interventi conservativi e di manutenzioni straordinarie. Grazie all'adozione di mi-

sure interne di sostegno finanziario ad oggi l'Associazione ha potuto erogare alle Fabbricerie associate rilevanti contributi che hanno permesso il restauro di molte opere d'arte e soprattutto il potenziamento degli standard di sicurezza degli spazi espositivi e di quelli destinati al culto.

Su impulso dell'Opera della Primaziale Pisana e con il contributo dell'Associazione sono stati realizzati numerosi convegni dove si sono confrontati, su vari temi, le principali Istituzioni impegnate nella conservazione del patrimonio delle grandi Cattedrali Europee. Questo si è altresì tramutato in un proficuo luogo di incontro con le seguenti Associazioni internazionali:

- la Europäische Vereinigung der Dombaumeister ([dombaumeister-rev.de](http://dombaumeister-rev.de)) composta da 150 professionisti provenienti da 17 Paesi Europei che si riuniscono per affrontare congiuntamente problematiche legate alla conservazione e cura delle grandi chiese e cattedrali del vecchio continente;
- la Cathedral Architects' Association ([cathedralarchitects.org.uk](http://cathedralarchitects.org.uk)) che è composta da professionisti impegnati nella cura delle cattedrali della Gran Bretagna;
- la Compagnie des Architectes en Chef Des Monumets Historiques ([compagnie-acmh.fr](http://compagnie-acmh.fr)) composta da esperti la cui missione è quella di proporre allo Stato francese le misure che ritengono necessarie per garantire la conservazione degli edifici che rappresentano i monumenti storici del Paese.

## **4. Le fabbricerie e la Riforma del Terzo settore**

### *4.1. Incompatibilità e impatto sulle Onlus*

Nel 2019 il Ministero dell'Interno ha chiesto all'Agenzia delle Entrate un parere sull'impatto della Riforma del Terzo settore, e segnatamente della soppressione della qualifica Onlus, sulle fabbricerie.

L'Agenzia delle Entrate, acquisito il parere del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali (26 luglio 2019 prot. 7104) prende posizione sul tema con la Consulenza giuridica 956-4/2019 del 9 ottobre 2019.

Anzitutto afferma che alle fabbricerie risulta preclusa la possibilità di iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo settore (Runts) (e, per evidente analogia, al Registro Imprese quale impresa sociale ai sensi del D.Lgs. 112/2017 – Decreto sull'Impresa sociale, da ora DIS). Esse non risultano riconducibili “ad alcuna delle categorie degli enti iscrिवibili al RUNTS, in quanto la normativa di derivazione concordataria (articoli 35 e 39 del DPR 13

febbraio 1987, n. 33) prevede forme di controllo da parte della Pubblica Amministrazione incompatibili con quanto previsto dall'articolo 4, comma 2, del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117". Successivamente, in linea con il parere espresso al riguardo dal su citato parere del Ministro del Lavoro, riconosce la natura sui generis delle fabbricerie, soggette a normazione concordataria e ad uno stringente controllo dello Stato sulla gestione delle attività. Conclude dunque escludendo la sussistenza delle esigenze di tutela che impongono la devoluzione del patrimonio gravante sulle Onlus non transitate nel Runts.

In generale, in seguito a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, a una fabbrica risultava giuridicamente impedita l'iscrizione nel Runts, potendo (dovendo) la stessa continuare ad operare secondo la normativa speciale che la caratterizza nonché ad essere inquadrata sotto il profilo tributario tra gli enti non commerciali. Al contempo, per le fabbricerie Onlus si riteneva possibile disapplicare l'obbligo di devoluzione dell'incremento patrimoniale connesso alla perdita della qualifica Onlus conseguente alla definitiva entrata in vigore della Riforma e quindi alla abrogazione della fattispecie.

#### *4.2. Il ramo ETS / Impresa sociale*

Con la soppressione del regime Onlus, seppur con effetti differiti al periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 104, comma 2, CTS, le fabbricerie caratterizzate dalla presenza di significativi ricavi di natura commerciale derivanti dalla bigliettazione (e quindi dalla presenza di reddito d'impresa), preso atto dell'impossibilità a transitare nel Terzo settore anche quali imprese sociali, hanno corso il rischio di trasformarsi in enti commerciali.

Riconoscendo il ruolo delle fabbricerie, il legislatore è intervenuto con la Legge 15/2022 di conversione del D.L. 228/2021 (c.d. Decreto Milleproroghe). In tale sede viene estesa ad esse – attraverso il richiamo esplicito delle stesse nell'art. 4 comma 3 del CTS e nell'art. 1, comma 3 del DIS – la disciplina contemplata per gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

È stata prevista la possibilità, superando per espressa previsione di legge gli impedimenti evidenziati nella consulenza giuridica dell'Agenzia delle Entrate, di poter assumere la qualifica di ente del Terzo settore (Ets) o impresa sociale (Is) limitatamente a talune attività – sia di interesse generale ai sensi dell'art. 5 CTS e dell'art. 2 DIS, sia diverse di cui all'art. 6 CTS – con la fruizione dei benefici connessi a tali discipline.

La scelta del legislatore di prevedere nell'ambito della complessiva Riforma del Terzo settore la possibilità di adesione parziale – il c.d. ramo Ets

o Is – si pone in continuità con quanto sancito per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti dall’art. 10, comma 9, D.Lgs. 460/1987.

L’estensione alle fabbricerie non fa che sottolinearne la peculiarità e, soprattutto, permette di riconoscere da una parte l’inconciliabilità tra legislazione speciale e Riforma del Terzo settore e, dall’altra, la possibilità che vi siano delle sovrapposizioni.

Una fabbriceria trova dunque giuridicamente riconosciuta la possibilità di transitare nella Riforma del Terzo settore, seppur limitatamente alle attività svolte che risultano ricomprese negli elenchi di quelle di interesse generale all’interno del CTS e del DIS.

Nel decidere come aderire alla Riforma si trova di fronte a una regolamentazione, nonché a una modulistica non vincolante ma di indirizzo, sostanzialmente predisposte per gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Il punto di partenza è costituito dalla modalità formali di costituzione – costituzione che non potrà che avvenire “nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti”<sup>18</sup> – del ramo Ets / Is.

Alle previsioni ministeriali si aggiunge, quale utile strumento di indirizzo per una fabbriceria, la documentazione prodotta dalla CEI<sup>19</sup>. Si tratta della predisposizione di una modulistica standard finalizzata a guidare gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti nell’adesione al regime Ets / Is. In particolare, sono stati elaborati quattro modelli: due ad uso esclusivo dei notai e relativi alla predisposizione degli atti di adozione del regolamento e destinazione del patrimonio ai sensi, rispettivamente, dell’art. 4, co. 3 CTS e dell’art. 1, co. 3 DIS; e due ad uso degli enti quali guide per la stesura dei regolamenti dei rami del Terzo settore o d’Impresa sociale<sup>20</sup>. All’interno di una nota di accompagnamento sono inoltre previste alcune possibili tipizzazioni, relative alla previsione dell’organo di controllo al di fuori delle ipotesi di obbligatorio, alla istituzione di libri obbligatori e, infine, alla previsione della rappresentanza legale in capo a soggetti diversi da quelli ricoprenti tale carica nell’ente religioso.

<sup>18</sup> Cfr. art. 4 comma 3 CTS e art. 1, comma 3 DIS.

<sup>19</sup> Modelli per l’adesione alle previsioni della Riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, a cura di CEI, Unione Superiore Maggiori d’Italia (USMI) e Conferenza Italiana dei Superiori Maggiori (CISM).

<sup>20</sup> Alessandro Perego, *I Modelli di atto e regolamento per il ramo degli enti ecclesiastici proposti da CEI, USMI e CISM*, Terzjus, note e commenti, 5 maggio 2022.

## 5. Conclusioni

In definitiva, qual è l’impatto della Riforma del Terzo settore sulle fabbricerie?

Esiste un punto fermo: una fabbriceria non può iscriversi al Runts in quanto soggetta a controlli pubblici che, seppur di derivazione concordataria, sono in contrasto con le caratteristiche giuridiche di un Ets.

Al contempo si ravvisa la possibilità, grazie alle modifiche introdotte dal decreto Milleproroghe 2022, di applicare tale disciplina in modo parziario. Infatti la Riforma del Terzo settore nella citata modifica del 2022 ha incluso le fabbricerie tra gli enti ai quali è consentita la costituzione di uno o più rami Ets o Is.

Le fabbricerie sono quindi chiamate a valutare l’opportunità, o meno, di avvalersi di tali previsioni, considerando che i possibili vantaggi sono riconducibili prevalentemente alla sfera tributaria. Altri aspetti, quale la possibilità di potersi avvalere della locuzione “ente del terzo settore” si ritengono allo stato attuale di assai minor rilevanza<sup>21</sup>.

## Riferimenti bibliografici

- Bagnoli L. (2023), *Le fabbricerie e la riforma del Terzo settore*, Impresa sociale, n. 3.
- Bellucci M., Manetti G., Sibilio B. (2020), *Dalla rendicontazione alla comunicazione dialogica: il caso delle fabbricerie italiane*, in Sibilio B., Matacena A., I musei ecclesiastici. *Proposte di valorizzazione*, FrancoAngeli, Milano.
- Bertini U., (1990), *Il sistema d’azienda. Uno schema di analisi*, Giappichelli, Torino, 1990.
- Bertini U. (2002), *Considerazioni di sintesi*, in Cavalieri E. (a cura di), *Economia ed etica aziendale*, Giappichelli, Torino.
- Bucelli A. (2022), *Fabbricerie fra pubblico e privato*, La nuova giurisprudenza civile commentata, vol. 38, fasc. 1, pp. 254-260.
- Caron P.G. (1967), *Fabbricerie*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, pp. 197-207.
- Conferenza Episcopale Italiana (CEI) – Unione Superiore Maggiori d’Italia (USMI) – Conferenza Italiana dei Superiori Maggiori (CISM) (a cura di) (2023), *Modelli per l’adesione alle previsioni della Riforma del Terzo settore da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*.
- Consorti P. (2019), *La natura giuridica delle fabbricerie alla luce della riforma del Terzo settore*, Stato, Chiese e pluralismo confessionale, n. 32.

<sup>21</sup> Per un approfondimento si veda Luca Bagnoli, *Le fabbricerie e la riforma del Terzo settore*, in Impresa sociale, 2023, n. 3.

- Giannessi Egidio (1961), *Le aziende di produzione originaria*, vol. I, Corsi, Pisa.
- Greco G. (2004), *Un "luogo" di frontiera: l'Opera del Duomo nella storia della Chiesa locale. Premessa storica sulle Fabbricerie*, in AA.VV., *La natura giuridica delle fabbricerie*, Giornata di studio, Pisa, 4 maggio.
- Mainardi M., Sibilio B., Manetti G. (2020), *Le fabbricerie e la loro dimensione etica: il codice etico quale strumento di trasformazione della tensione etica dell'ente*, in Sibilio B., Maticena A., *I Musei ecclesiastici*, FrancoAngeli, Milano.
- Manetti G., Bellucci M., Bagnoli L. (2020), *The construction of Brunelleschi's dome in Florence in the fifteenth century: between accountability and technologies of government*, *Accounting History Review*, n. 30 (2).
- Moneta P. (2017), *Le fabbricerie, esempio di intesa tra autorità civile e autorità religiosa*, Stato, Chiese e pluralismo confessionale, n. 37.
- Perego A. (2022), *I Modelli di atto e regolamento per il ramo degli enti ecclesiastici proposti da CEI, USMI e CISM*, Terzjus, note e commenti, 5 maggio.
- Pérez J. I. A. (2007), *Per una rilettura del significato istituzionale delle fabbricerie nell'ordinamento giuridico italiano*, *Ius Ecclesiae*, XIX.
- Terzani S. (1989), *Introduzione al bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova, 3<sup>a</sup> ed.
- Terzani S. (2002), *Il sistema dei bilanci*, Cedam, Padova.