

TERZO SETTORE E COOPERATIVE LA CHIUSURA DEI BILANCI 2021

Nuovi obblighi di trasparenza, schemi, principi contabili e rendiconti raccolte fondi per tutti i tipi di enti, compresi quelli sportivi. Con un occhio alla sostenibilità

ILLUSTRAZIONE DI STEFANO MARRA



Il Sole
24 ORE

16/02/22

IFOCUS DEL SOLE 24 ORE
Il Sole 24 ORE, Milano, Sett. n.4.
In vendita abbinata obbligatoria
con Il Sole 24 ORE a €2,50 (il focus del
Sole €0,50 + Il Sole 24 ORE €2,00).
Solo ed esclusivamente per gli abbonati,
in vendita separata dal quotidiano a €0,50.

Chiuso in redazione il 12 febbraio 2022



LE FINALITÀ

La riforma si basa
su trasparenza
e rendicontazione

Gabriele Sepio, p. 2

I PICCOLI

Semplificazione
per gli enti
di taglia minore

Alessandrelli e Piscetta, p. 4

OIC 35

Erogazioni liberali
classificate
in base al vincolo

Postal, Pozzoli e Sepio p. 7

ONLUS

Chi non è ancora
nel Registro applica
le vecchie regole

Dami e Fatarella, p. 8

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

100mila euro

Sotto i riflettori

L'importo delle entrate per l'ente del Terzo settore oltre cui diventa obbligatoria la pubblicità dei compensi

Il quadro

Con l'operatività del Registro unico nuove regole per i bilanci degli Ets

Odv, Aps e Onlus saranno tenute a redigere il documento contabile seguendo le norme del Codice del Terzo settore e del Dm 39/20

Alessandro Lombardi*

Con l'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), partita il 24 novembre 2021, scattano per gli enti del Terzo settore (Ets) anche i nuovi adempimenti in tema di rendicontazione e deposito dei relativi documenti.

Sul fronte del bilancio, a partire dall'esercizio 2021, organizzazioni di volontariato (Odv), associazioni di promozione sociale (Aps) e organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) saranno tenute a redigere il documento contabile secondo le im-

postazioni fissate dal Codice del Terzo settore (Cts) e i modelli adottati con il Dm 39/2020.

Le peculiarità delle Onlus

Le Onlus dovranno prestare particolare attenzione ad alcuni accorgimenti per essere compliant alla disciplina del Dlgs 460/1997 (si veda la nota del Lavoro 19740/2021). Dal 2023, anche gli enti che acquisiscono nel corso di quest'anno la qualifica di Ets redigeranno il bilancio d'esercizio seguendo i nuovi modelli. Per il bilancio sociale, invece, l'obbligo è già scattato dal 2020 per Odv, Aps e Onlus che abbiano entrate superiori a 1 milione. Le

imprese sociali sono da sempre obbligate a tale adempimento e, come recentemente precisato dallo stesso ministero del Lavoro (nota 5176/2021), sono tenute a predisporre il bilancio sociale anche quelle costituite nel corso d'anno per la sola frazione d'anno di riferimento.

Il criterio indicato per le imprese sociali appare applicabile anche agli Ets costituiti nel corso dell'anno, che saranno così tenuti a predisporre il bilancio sociale per la sola parte dell'anno in cui sia stata assunta la qualifica di Ets, a meno che il periodo temporale non risulti inferiore al trimestre.

Le scadenze

Sul fronte degli adempimenti di pubblicazione, l'articolo 48, comma 3, del Cts prevede per il bilancio d'esercizio l'obbligo di deposito entro il 30 giugno di ogni anno. In questa fase transitoria, tuttavia,

tenendo conto che il perfezionamento dell'iscrizione nel Runts di numerose Odv e Aps trasmigrate si concluderà verosimilmente dopo tale data, a rigore, per tali enti l'obbligo di deposito dovrebbe scattare dal 2023, fatta salva la possibilità di un deposito volontario nel 2022 successivo all'iscrizione al Runts.

Con riferimento invece al bilancio sociale, il Cts stabilisce, oltre al deposito nel Runts, analogamente a quanto previsto per il bilancio d'esercizio, la pubblicazione sul sito dell'ente entro il 30 giugno. Una scadenza questa che se le imprese sociali, sia costituite in forma societaria, sia di associazione o fondazione, potranno regolarmente assolvere nel 2022 mediante il deposito presso il Registro delle imprese e la pubblicazione del documento sul proprio sito internet, appare solo in parte applicabile agli altri Ets, in ragione

della tempistica delle verifiche post-trasmigrazione.

Il deposito nel Runts per Odv e Aps – a differenza delle imprese sociali – scatterà dall'anno prossimo, salva la possibilità di adempimento volontario, similmente a quanto detto per il bilancio d'esercizio. Resta però fermo che tali soggetti, unitamente alle Onlus (si veda la nota del Lavoro 11029/2021), dovranno comunque provvedere a pubblicare entro il 30 giugno il bilancio sociale sul proprio sito internet così come previsto dall'articolo 14 del Cts. ●

**Direttore generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese del ministero del Lavoro*

Le considerazioni contenute nel presente testo sono frutto esclusivo del pensiero dell'autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione di appartenenza

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Trasparenza e rendicontazione basi della riforma

L'analisi

Adempimenti legati a soglie quantitative

di **Gabriele Sepio**

Trasparenza e rendicontazione come pilastri della riforma che trovano una puntuale attuazione con l'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts). Si tratta di temi di particolare interesse per operatori e professionisti dal momento che presentano profili decisamente innovativi nell'ottica di uniformare il sistema della rendicontazione e assicurare la massima pubblicità sull'utilizzo delle risorse da parte degli enti che si iscriveranno al Runts. Una pubblicità che sarà garantita non solo attra-

verso i canali di comunicazione digitale, come la pubblicazione sul sito internet dei compensi attribuiti ai membri degli organismi sociali, ma anche dal deposito dei rendiconti e bilanci presso il nuovo registro. Adempimento, quest'ultimo, che potrà essere delegato anche ai commercialisti iscritti nella sezione A dell'albo.

Il sistema della rendicontazione che emerge dai decreti di riforma del Terzo settore tiene conto del livello dimensionale degli enti e molti adempimenti sono legati al superamento di specifiche soglie quantitative. Ad esempio, la pubblicità dei compensi è obbligatoria solo per chi ha entrate superiori a 100mila euro, mentre il bilancio sociale è richiesto oltre il milione di euro di entrate, nonché per imprese e coop sociali (a prescindere dal

volume di entrate). La volontà è quella di semplificare la gestione degli enti di piccole dimensioni, per i quali maggiori adempimenti equivalgono spesso a costi non facilmente sostenibili, prevedendo invece per le realtà più strutturate un sistema di trasparenza che consenta ai controllori e agli stakeholders di monitorare l'effettivo perseguimento delle finalità istituzionali.

Con il bilancio d'esercizio 2021 esordiranno i nuovi modelli previsti dal ministero del Lavoro (Dm del 5 marzo 2020) ma anche i criteri di rendicontazione fissati dall'Oic con il principio contabile 35 dedicato proprio agli Ets. Una novità importante che consentirà di rendere uniforme e trasparente il sistema di rendicontazione degli enti anche in virtù del potenziamento

degli strumenti di dialogo tra questi e la pubblica amministrazione (pensiamo alla coprogettazione e programmazione).

Anche i bilanci civilistici vengono semplificati per gli enti minori con entrate inferiori a 220 mila euro, che potranno adottare uno schema secondo il criterio di cassa. Per associazioni di promozione sociale e organizzazioni di volontariato con entrate inferiori a 130mila euro viene meno anche l'obbligo di tenuta delle scritture contabili in caso di adesione allo speciale regime forfettario.

Sotto il profilo della rendicontazione sociale, invece, previsto per gli Ets con entrate superiori a 1 milione di euro l'obbligo di redazione del bilancio sociale, con successivo deposito presso gli uffici del Runts e

pubblicazione sul proprio sito internet entro il 30 giugno di ogni anno. Adempimenti che sono invece sempre obbligatori per le imprese sociali (includere le coop sociali), a prescindere dai ricavi. Attraverso questo particolare documento, infatti, gli stakeholders potranno avere informazioni concrete sull'attività svolta dall'ente, sullo stato di avanzamento dei singoli progetti, sulle risorse impiegate, e così via. Sul fronte del 5 per mille gli enti saranno tenuti a predisporre entro un anno dalla ricezione delle somme un rendiconto e una relazione illustrativa sulla destinazione e l'utilizzo del contributo, che per importi oltre 20mila euro, andranno trasmessi anche alle amministrazioni eroganti. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

Fase transitoria

Il bilancio d'esercizio 2021 sarà quello in cui gli Ets sono chiamati ad adottare i nuovi schemi di bilancio come

previsto dal Dm del 5 marzo 2020. L'adempimento riguarderà in questa fase transitoria gli enti già dotati della qualifica di Ets

Gli schemi

Modelli di bilancio ordinari per enti con ricavi da 220mila euro in su

I documenti comprendono lo stato patrimoniale, il rendiconto gestionale e la relazione di missione

Ilaria Ioannone
Gabriele Sepio

La riforma del Terzo settore introduce per gli enti (Ets) la necessità di redigere il bilancio d'esercizio con le modalità previste dall'articolo 13 del Codice del Terzo settore (Cts). In questo contesto, quindi, bisognerà tener a mente quanto previsto dal Cts che per gli enti di piccole dimensioni (con ricavi inferiori a 220mila euro) prevede la possibilità di predisporre il solo rendiconto per cassa (il Modello D allegato al Dm del 5 marzo 2020).

Gli enti maggiori

Gli enti di dimensione mag-

giore saranno invece tenuti ad osservare gli schemi di bilancio ordinari, che comprendono lo stato patrimoniale (Modello A), il rendiconto gestionale (Modello B) e la relazione di missione (Modello C). Accanto a tali accorgimenti, gli Ets che predispongono il bilancio in forma ordinaria di cui all'articolo 13, comma 1 del Cts, dovranno anche tener conto delle indicazioni tecniche contenute nel principio contabile Ets, pubblicato lo scorso 3 febbraio e che dovrà applicarsi, come si dirà nel prosieguo, ai bilanci di esercizio del 2021.

A ben vedere anche gli Ets che adottano il bilancio semplificato per cassa (opzione concessa dall'articolo 13, comma 2 del Cts) potranno guar-

dare con interesse al principio contabile, stante che il Dm del 5 marzo 2020 indica che la redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri del bilancio ordinario, in quanto applicabili. Ma vediamo meglio quali sono gli enti interessati dalle novità legate alla redazione del bilancio di esercizio.

Il bilancio 2021

Come più volte evidenziato su queste pagine il bilancio d'esercizio 2021 sarà quello in cui gli Ets sono chiamati ad adottare i nuovi schemi di bilancio come previsto dal Dm del 5 marzo 2020. Un adempimento questo che riguarderà in questa fase transitoria (si veda pagina 2) gli enti già dotati della qualifica di Ets: vale a dire Onlus, organizzazioni di volontariato (Odv) e associazioni di promozione sociale (Aps). In particolare, Odv e Aps che hanno iniziato il processo di trasmutazione saranno te-

nuti per l'esercizio 2021 a predisporre il bilancio secondo la nuova modulistica in quanto già enti del terzo settore nel periodo transitorio della riforma del Terzo settore prestando attenzione alla corretta compilazione secondo quanto previsto dall'articolo 13 del Cts e del Dm del 5 marzo 2020.

Un discorso a parte riguarda le Onlus, che sono tenute anche esse in quanto Ets, a redigere il bilancio di esercizio secondo le modalità previste dal Codice del Terzo settore ma tenendo conto delle peculiarità della disciplina di settore. In tal caso fino alla operatività dell'anagrafe gestita dall'agenzia delle Entrate tali enti non saranno tenuti a depositare i bilanci nel Runts. Resta fermo che la verifica sulla corretta applicazione degli schemi di bilancio molto verosimilmente scatterà solo successivamente all'avvio della procedura di iscrizione nel Runts essendo previsto in

quella sede il deposito degli ultimi due bilanci.

L'iscrizione al Runts

Tenuti a predisporre il bilancio di esercizio seguendo i nuovi schemi anche gli enti che hanno avviato la procedura di iscrizione al Runts a partire dal 24 novembre 2021. Laddove la qualifica di Ets fosse adottata nell'ultimo trimestre del 2021 l'ente sarà esentato dalla adozione della nuova modulistica. A tale conclusione giunge anche il ministero del Lavoro con riferimento alle modalità di assolvimento dell'obbligo di predisposizione del bilancio sociale da parte delle imprese sociali (si veda la nota n. 5176 del 16 aprile 2021). Per frazioni di anno superiori a tre mesi scatterà l'obbligo di applicare gli schemi contenuti nelle linee guida del Dm del 4 luglio 2019 per il periodo in cui l'ente ha assunto la qualifica di Ets. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Valgono le regole del profit se compatibili

I principi

Adattamenti improntati all'assenza di investitori

Maurizio Postal
Matteo Pozzoli

Il bilancio d'esercizio degli Ets segue le regole di contabilizzazione previste per la redazione del bilancio delle società, laddove ciò risulti appropriato, tenendo anche in considerazione che la finalità non lucrativa degli enti richiede in taluni casi adattamenti e accorgimenti del tutto particolari. A tal riguardo, l'introduzione del Dm del 5 marzo

2020 prevede che la predisposizione del bilancio d'esercizio degli Ets è conforme alle clausole e ai principi generali di bilancio di cui all'articolo 2423-bis del Codice civile, e ai criteri di valutazione di cui all'articolo 2426 del Codice civile, nonché ai principi contabili nazionali «in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche e solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo settore». Il disposto del decreto ministeriale traspone, di fatto, in termini più specifici e tecnici, l'assunto generale dell'articolo 3, comma 2 del Codice del Terzo settore in base al quale «per quanto non previsto dal presente Codice, agli

enti del Terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione».

Secondo questa prospettiva, il principio contabile Ets n. 35 dell'Oic interviene su alcuni temi tipici degli enti non lucrativi rivedendo anche, ove opportuno, il disposto del Codice civile e dei principi contabili nazionali, in conformità delle previsioni del citato Dm del 5 marzo 2020. Emblematico è il caso dell'impairment test delle immobilizzazioni tecniche. Nell'Oic 9 le disposizioni societarie dispongono che per attualizzare i flussi di cassa occorre fare uso di un tasso di sconto che riflette il rendimento che

gli investitori si attenderebbero di ottenere da investimenti con le medesime caratteristiche rispetto a quelli attesi dall'elemento che è oggetto di valutazione. Chiaro che nel caso in cui per gli Ets non sussistono investitori e il richiamo al rendimento atteso degli investitori appare improprio. Per tale motivo l'Oic 35 prevede che l'unico modello applicabile da parte degli Ets per determinare le riduzioni durevoli di valore sia quello semplificato dell'Oic 9, articolato sui flussi di benefici economici. In maniera del tutto analogo il principio si muove con riferimento al postulato della continuità aziendale, adattato al caso del mondo non

profit, in quanto il principio originale delle società è ricondotto - come ricordato all'interno dello stesso Oic 35 - alla capacità dell'azienda di produrre reddito.

Allo stesso tempo, il principio contabile prende in esame il tema delle transazioni sinallagmatiche, argomento essenziale per il sostenimento del perseguimento della missione ideale da parte degli enti non profit e per la rappresentazione in bilancio della loro capacità di essere operativi. Stesso dicasi per la contabilizzazione delle quote associative o dei fondatori, argomento peculiare degli enti retti in forma associativa o fondativa. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

Il rendiconto di cassa

Riflette il modello di gestione. Completano il rendiconto: le indicazioni di entrate e uscite di natura patrimoniale

(investimenti/disinvestimenti patrimoniali), di poste finanziarie (erogazione/rimborso di finanziamenti) e dei saldi finanziari di cassa e banca

Enti di piccole dimensioni

Schemi di bilancio obbligatori, via semplificata per gli Ets minori

Il Dm del 5 marzo 2020 fissa i modelli tra cui scegliere. Quello meno complesso richiede comunque sistemi di rilevazione adeguati

Davide Alessandrelli

Tra le tante novità introdotte dalla riforma del Terzo settore, spicca l'obbligo di adottare schemi di bilancio da parte degli enti del settore (Ets). È la prima volta che accade, nel panorama giuridico italiano. Gli schemi sono stati fissati dal ministero del Lavoro, con il Dm del 5 marzo 2020. Ogni Ets dovrà sceglierne uno.

Il rendiconto di cassa

Impegnativa sarà la prova che dovranno superare gli enti di piccole dimensioni ovvero quegli enti con ricavi/rendite inferiori a 220mila euro. Si tratta di enti che rivestono un ruolo fondamentale nel mondo non profit, ma che sono notoriamente poco strutturati

e potrebbero faticare maggiormente ad adeguarsi. Per questi ultimi l'articolo 13 del Codice del Terzo settore prevede la possibilità di redigere un rendiconto di cassa uniformandosi al più semplice previsto dal Dm, il «Modello D - Rendiconto per cassa».

Lo schema

Il modello delinea uno schema a sezioni contrapposte (uscite e entrate) suddiviso in aree gestionali con l'evidenziazione dell'avanzo/disavanzo finanziario generato da ciascuna di esse. La prima parte riassume entrate e uscite relative alla gestione corrente. Le aree gestionali in questo caso sono le medesime previste nello schema di rendiconto gestionale. La struttura del rendiconto per cassa prevede poi, oltre alla divisione

in specifiche aree gestionali, un secondo livello di dettaglio sia per le uscite che per le entrate. Le prime, all'interno di ciascuna area gestionale, vengono classificate in voci per natura, mentre le seconde vengono classificate in voci per origine/provenienza della fonte di finanziamento.

Nella seconda parte dello schema vengono evidenziate le entrate e le uscite di natura patrimoniale relative a investimenti e disinvestimenti in immobilizzazioni piuttosto che finanziari/patrimoniali. La distinzione netta tra entrate e uscite della gestione corrente rispetto a quelle di natura patrimoniale permette da un lato di separare la natura delle operazioni finanziarie dell'ente mantenendo fede ad un principio di cassa puro, dall'altro di individuare immediatamente il valore delle entrate della sola gestione corrente che sono le uniche che rilevano ai fini della determinazione del limite dei 220mila euro. Nella terza ed ultima parte dello schema vengono riepilogati i risultati parziali della

gestione corrente e della gestione patrimoniale, viene evidenziato il risultato finanziario complessivo e vengono dettagliati i saldi finali di banca e cassa.

La rilevazione contabile

Pertanto, seppur in presenza di un principio di cassa che agevola le operazioni di tenuta della contabilità, per produrre il Rendiconto per cassa gli enti di piccole dimensioni dovranno comunque dotarsi di un adeguato sistema di rilevazione contabile. Non sarà quindi necessario disporre di un sistema a partita doppia, ma si potrà operare con rilevazioni in partita semplice dove ciascuna operazione determinerà una movimentazione di tipo monetario riconducibile ad un'entrata o ad un'uscita. Resta però la necessità di collocare ciascuna entrata e uscita registrata durante l'anno in una o più delle aree gestionali previste nello schema, utilizzando un sistema che tenga conto anche dell'informazione relativa alla macro categorizza-

zione dell'attività cui le operazioni si riferiscono.

Il piano dei conti

Occorrerà dotarsi di un classico piano dei conti articolato in conti di entrata e di uscita e per ogni registrazione contabile occorrerà determinare, quantomeno, anche l'area gestionale (o le aree gestionali) di riferimento per la singola operazione. Infine, per quanto riguarda i contenuti del recente «principio contabile Ets» n. 35 che è stato emanato dall'Oic (Organismo italiano di contabilità), si segnala che lo stesso contiene delle indicazioni applicabili anche dagli enti del terzo settore che optano per il rendiconto per cassa. Tre le indicazioni da tener a mente:

- la possibilità di riportare in calce al rendiconto le modalità di compilazione della tabella relativa agli oneri e proventi figurativi;
- la possibilità di non presentare il bilancio comparativo 2020;
- la redazione di un budget per la verifica della continuità aziendale. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Rendiconto di cassa con finanziamenti e prestiti

Le quadrature

Dalle consistenze iniziali a quelle finali

Massimo Piscetta

Gli enti del terzo settore (Ets) di minori dimensioni hanno la facoltà di redigere un bilancio nella forma di rendiconto di cassa. Il primo aspetto da considerare è proprio la circostanza che si tratta di una facoltà e non di un obbligo. Ben potrebbe l'Ets per sua volontà, eventualmente per esigenze di maggiore reputazione esterna, decidere di utilizzare comunque

la rendicontazione tramite il bilancio in forma ordinaria.

Secondariamente va considerato il fatto importante per il quale - nel caso in cui un Ets realizzi ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220mila euro - gode di un vantaggio in termini contabili consistente nella possibilità di tenere, per l'anno successivo al posto delle scritture contabili cronologiche e sistematiche in relazione all'attività complessivamente svolta, il solo rendiconto di cassa.

Dal punto di vista tecnico la struttura del Modello D previsto dal Dm del 5 marzo 2020 prevede due sezioni contrapposte per

“uscite” ed “entrate”, con una riclassificazione di ogni voce “per destinazione” (distinguendo fra aree relative alle attività di: interesse generale, diverse, di raccolta fondi, finanziarie e patrimoniali e di supporto generale) e per natura (con voci specifiche, all'interno di ogni area in ragione di una classificazione puntualmente prevista). Lo schema è da considerarsi fisso, benché sia possibile ipotizzare un maggior grado di dettaglio ove ciò sia utile per favorirne la chiarezza informativa.

Aspetto qualificante del modello è sicuramente quello inerente alla necessità di completare

il rendiconto con una schematizzazione delle entrate ed uscite relative agli investimenti e disinvestimenti e al rimborso e ricevimento di finanziamenti e prestiti.

La quadratura del rendiconto implica che le consistenze iniziali di cassa e banca sommate algebricamente con gli avanzi o disavanzi delle singole aree operative permettono di giungere alla valorizzazione delle consistenze liquide finali, sostanzialmente costruendo un documento leggibile quale rendiconto finanziario delle attività dell'Ets.

L'ultima sezione del rendiconto per cassa, in modo analogo a quanto previsto dal Modello B

del bilancio ordinario, e pur in modo facoltativo, richiede di indicare i costi e proventi “figurativi”: l'utilità informativa di tale richiesta è immediatamente evidente per gli enti di maggiori dimensioni, talora obbligati alla redazione e pubblicizzazione del bilancio sociale di cui all'articolo 14 del Dlgs 117/2017 del Cts, ma può costituire un elemento rilevante anche per gli Ets minori, in particolare con riferimento alla manifestazione del ruolo del volontariato che può essere evidenziato quale erogazione liberale in natura ricevuta e quale costo figurativo sostenuto. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ



Parametri sotto la lente

Una volta entrate in vigore le norme fiscali del Cts, le misurazioni del rendiconto gestionale saranno funzionali

anche a determinare la natura commerciale o non commerciale dell'ente comparando i proventi da attività di interesse generale con i relativi «costi effettivi»

Rendiconto gestionale

Poste suddivise in cinque classi in base al tipo di attività svolta

Costi e oneri articolati in funzione della loro natura. Possibile aggiungere voci nel caso in cui favoriscano la chiarezza del bilancio

Pagina a cura di
Maurizio Postal
Matteo Pozzoli

Il rendiconto gestionale rappresenterà il prospetto quantitativo di sintesi di maggior attenzione per gli stakeholders in quanto illustra in termini economici i dati di sintesi della gestione dell'ente, fornendo un'indicazione sintetica di come sono state utilizzate le risorse nel corso dell'esercizio.

Il Modello C del Dm 5 marzo 2020 del ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (Mlps), per quanto concerne forma e struttura, richiama in parte i precedenti schemi del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e dell'Agenzia per le onlus. La forma è a sezioni contrapposte; diversamente dal conto economico delle società, infatti, gli Ets non hanno necessità di evidenziare risultati parziali volti a dare conto delle modalità tramite cui si è realizzato il risultato economico d'esercizio.

La classificazione delle poste è articolata in base alla tipologia dell'attività svolta in cinque classi: A) attività di interesse generale (articolo 5 del Codice del terzo settore), B) attività diverse (articolo 6), C) attività di raccolta fondi (articolo 7), D) attività finanziarie e patrimoniali, E) attività di supporto generale.

All'interno delle singole aree le poste sono suddivise in voci precedute da numeri romani. Costi e oneri sono articolati in funzione della loro natura. La primaria classificazione per tipologia dell'attività svolta comporta di dover separare, se rilevanti e dove è possibile farlo con criteri oggettivi, anche i cosiddetti «costi promiscui».

L'introduzione del decreto del ministero del Lavoro e delle Politiche sociali consente di suddividere le voci dello schema ministeriale senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente, nonché di raggruppare e aggiungere voci, sempreché questo favorisca la chiarezza del bilancio.

Con specifico riferimento al raggruppamento delle voci le poste che presentano importo nullo possono essere non riportate. Per quanto concerne l'aggiunta delle voci, l'Oic 35 principio contabile Ets ha già evidenziato la necessità di inserire nelle classi delle attività generali e di supporto generale le voci concernenti rispettivamente l'accantonamento e il rilascio delle risorse vincolate dagli organi sociali a specifici progetti, nonché

nelle classi pertinenti apposita voce rappresentativa di eventuali svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Il Glossario del Dm 5 marzo fornisce, poi, alcune indicazioni contenutistiche delle singole aree, richiamando gli elementi normativi contenuti nel Cts.

Il rendiconto gestionale fornisce elementi informativi indispensabili per l'attività di verifica del rispetto di taluni adempimenti civilistici. Per esempio, parametrando il totale dei ricavi, rendite e proventi da attività diverse della classe B con il totale proventi e ricavi sarà possibile evidenziare, nel caso in cui il rapporto sia inferiore al 30%, il superamento del test della secondarietà delle attività diverse. In alternativa, l'ente potrà, sempre per il medesimo test, verificare il rispetto del 66% nel rapporto tra i suddetti componenti positivi di reddito della classe B con i costi complessivi, intesi quali sommatoria del totale oneri e costi del rendiconto gestionale e degli oneri figurativi iscritti in calce al rendiconto gestionale.

Le misurazioni riportate nel rendiconto gestionale saranno funzionali, una volta che le norme fiscali del Cts entreranno in vigore, anche a determinare la natura commerciale o non commerciale dell'ente, andando a comparare i proventi da attività di interesse generale con i pertinenti «costi effettivi» di cui all'articolo 79, comma 2, del Cts. Quando queste attività fossero più di una, la comparazione tra ricavi e costi andrà però effettuata più in analisi, «spacchettando» i valori della sezione A del rendiconto per ogni singola attività. In tutti i casi, se sarà confermato che i «costi effettivi» corrispondono al concetto di «costo pieno», per la verifica ai costi della sezione A andranno aggiunte quote imputabili dei costi finanziari, di supporto generale e tributari delle sezioni successive. ●

COSTI PROMISCUI

L'adempimento

La classificazione per tipologia dell'attività svolta comporta di dover separare, se rilevanti e dove è possibile farlo con criteri oggettivi, anche i «costi promiscui»

L'esempio

Si pensi a un ente che destina un immobile di proprietà per metà ad attività sociali e per altra metà a sede legale. In questo caso si dovrà imputare il 50% della quota di ammortamento alla classe A e l'altra parte della quota alla classe E

Sull'attivo incide la destinazione

Stato patrimoniale

Fra i debiti le erogazioni liberali condizionate

Lo stato patrimoniale è il prospetto quantitativo di sintesi di bilancio che tradizionalmente espone la posizione patrimoniale e finanziaria dell'entità aziendale alla fine dell'esercizio. Anche lo stato patrimoniale degli Enti del terzo settore di cui al Modello A dell'Allegato del Dm 5 marzo 2020, adattato dallo schema del prospetto societario di cui all'articolo 2425 del Codice civile, assolve a tale funzione.

Attivo e passivo patrimoniale presentano un diversificato livello di dettaglio delle poste, che comprende classi (lettere dell'alfabeto maiuscole), sottoclassi (numeri romani), voci (numeri arabi) e sottovoci (lettere dell'alfabeto minuscole).

La Relazione di missione dà informativa, se necessario alla comprensione del bilancio, dell'appartenenza di un elemento a più voci.

Poste attive

Le poste dell'attivo sono classificate secondo un criterio di classificazione basato principalmente sulla destinazione, distinguendo tra immobilizzazioni e attivo circolante. È importante considerare che la classe A accoglie le «quote associative o apporti ancora dovuti». L'Oic 35 principio contabile Ets specifica che la contropartita di tale posta è la sottovoci di patrimonio netto «Fondo dotazione dell'ente» se

le quote o gli apporti si riferiscono alla dotazione iniziale dell'ente oppure il Rendiconto gestionale nella voce «proventi da quote associative e apporti dei fondatori» negli altri casi, salvo che vi sia evidenza che la sostanza dell'operazione sia di rafforzare il patrimonio dell'ente (per esempio tramite apporti per ricapitalizzazione).

L'Oic indica, poi, che i proventi in oggetto sono rilevati nel rendiconto gestionale nell'esercizio in cui sono ricevuti o dovuti, lasciando la possibilità agli enti di optare per un criterio di cassa o di competenza. Di tale scelta, si ritiene, dovrebbe essere data informazione nella Relazione di missione.

Poste passive

Il passivo patrimoniale è articolato sulla base della natura delle fonti di finanziamento, distinguendo, come da prassi, tra patrimonio netto e passività verso terzi. Rileva osservare che il patrimonio netto raggruppa le proprie poste in: fondo di dotazione dell'ente; patrimonio vincolato, in cui risultano iscritte le riserve collegate a transazioni non sinallagmatiche; patrimonio libero, in cui trova accoglienza anche l'avanzo o disavanzo d'esercizio. Diversamente, tra i debiti troviamo anche i debiti per erogazioni liberali condizionate.

È utile, in ultimo, osservare che crediti e debiti dispongono di separata indicazione dei rapporti pendenti con associazioni e fondatori ed enti della stessa rete associativa. ●

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

Doppia funzione

La relazione di missione per gli Enti del Terzo settore ha il compito di illustrare da un lato le poste di bilancio e dall'altro

l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle attività di interesse generale

Relazione di missione

Documento unico per evidenziare dati economici e risultati sociali

Oltre a 24 punti obbligatori sono riportabili altre informazioni rilevanti per una fotografia corretta della situazione gestionale

Pagina a cura di
Maurizio Postal
Matteo Pozzoli

La relazione di missione trova la fonte primaria di definizione del suo contenuto nell'articolo 13, comma 1, del Codice del Terzo settore, il quale stabilisce che essa «illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie».

Una figura ibrida

Il documento è quindi un ibrido, il quale cumula informazioni che il codice civile colloca per il bilancio delle società di capitali in parte nella nota integrativa e in parte nella relazione sulla gestione.

Lo schema di relazione

Lo schema di relazione pubblicato come Modello C dell'Allegato al Decreto ministeriale del 5 marzo 2020 stabilisce 24 punti obbligatori (se rilevanti) che costituiscono altrettanti paragrafi del documento e termina con la previsione che l'ente può riportare ulteriori informazioni quando esse siano rilevanti per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione e delle prospettive gestionali.

Anche il principio contabile Ets-Oic 35 si occupa della relazione di missione, affermando che le informazioni richieste vanno divise in tre categorie: le informazioni generali (punti 1 e 2 dello schema), l'illustrazione delle poste di bilancio (voci da 3 a 17 e da 22 a 24) e l'illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità

di perseguimento delle finalità statutarie (punti da 18 a 21). L'Appendice C del principio evidenzia questa classificazione.

Una suddivisione, quella della relazione, che rileva soprattutto ai fini dell'attività del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, quando ne sia prevista la nomina dall'articolo 31 del Codice del Terzo settore. Una figura, questa, che come precisa l'Introduzione agli schemi ministeriali «esprime con apposita relazione, ai sensi dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio».

Sulla restante parte della relazione di missione, che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, il revisore legale esprime solo il giudizio di coerenza con il bilancio, come prevede l'articolo 14, comma 2, lettera e), del Decreto legislativo 39/2010.

I contenuti

Come riporta l'Introduzione agli schemi obbligatori del Dm del 5 marzo 2020, due norme specifiche del Codice del Terzo settore (l'articolo 13, comma 6, e l'articolo 87, comma 6) prevedono che la relazione di missione

Il controllo

Sull'andamento economico e finanziario e le modalità di perseguimento dello statuto il revisore esprime solo il giudizio di coerenza con il bilancio

contenga la documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse di cui all'articolo 6 dello stesso Codice e il rendiconto specifico delle attività di raccolta fondi, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente le raccolte di fondi fiscalmente decommercializzate organizzate in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Queste previsioni sono, per altro, già concretizzate nei punti 21 e 24 dello schema ministeriale.

Le modalità

Va considerato che rispetto ai punti obbligatori previsti dagli schemi ministeriali sarà opportuno che la relazione di missione precisi anche i seguenti aspetti riguardanti le scelte contabili adottate dall'ente:

- le modalità di applicazione delle clausole, principi e criteri di valutazione previsti dagli articoli 2423, 2423-bis e 2426 del Codice civile e, tra questi, le modalità e il risultato della verifica sulla capacità dell'ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale futuro che il principio contabile fissa in un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio;
- le modalità di applicazione dei principi contabili emanati dall'Oic con particolare riferimento al nuovo principio contabile Ets (Oic 35); in sede di prima applicazione di quest'ultimo principio contabile dovrà essere precisato se esso trova un'applicazione retrospettiva piena, retrospettiva parziale ovvero prospettica;
- eventuali adattamenti degli schemi obbligatori dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale applicati secondo le possibilità ammesse dal Decreto ministeriale del 5 marzo 2020. ●

Attività diverse con test alternativi

Le altre entrate

Ricavi entro il 30% delle entrate o il 66% dei costi

L'organo amministrativo dell'Ente del Terzo settore (Ets) deve documentare nella relazione di missione il carattere secondario e strumentale delle attività diverse (articolo 6 del Codice del Terzo settore).

È una previsione, questa, contenuta nell'articolo 13, comma 6, del Codice e trasfusa nel punto 21) dello schema ministeriale della relazione di missione, che chiede vengano fornite: «Informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse».

Le attività diverse svolte dovranno essere descritte nella relazione, indicando la natura delle controparti contrattuali e/o dei beneficiari e utenti, le sedi di gestione e un'analisi dei relativi elementi positivi e negativi di reddito indicati nella sezione B del rendiconto gestionale.

Per quanto riguarda la verifica del carattere secondario e strumentale di tali attività, il Dm 107/2021 depotenzia la condizione della strumentalità, richiedendo che esse servano per finanziare o comunque sostenere le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente.

Verifica, quella della secondarietà, la quale prevede un rigoroso test che potrà essere svolto utilizzando due

criteri alternativi:

- ricavi realizzati dalle attività diverse non superiori al 30% delle entrate complessive dell'Ets;
- ricavi realizzati dalle attività diverse non superiori al 66% dei costi complessivi dell'Ets risultanti dal rendiconto gestionale aumentati dei costi figurativi attribuibili all'impiego di volontari, di erogazioni gratuite di beni o servizi e della differenza tra il valore normale e il costo sostenuto per i beni e i servizi acquistati a prezzo simbolico o calmierato.

Laddove i componenti figurativi siano valorizzati (una facoltà), occorre riportare il dato nella tabella posta in calce al rendiconto gestione e compilare il pertinente prospetto illustrativo di cui al punto 22 della Relazione di missione.

In entrambi i casi nel calcolo delle percentuali non vanno considerati i proventi e gli oneri riferibili al distacco di personale.

Nella pratica, risulta in genere più favorevole la seconda delle due verifiche. In caso di superamento dei limiti previsti per le attività diverse di norme in sede di formazione del bilancio, gli Ets entro 30 giorni dalla sua approvazione dovranno fare una segnalazione all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts). Resta salva la possibilità di recuperare, se nell'esercizio successivo resta sotto la soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento. In mancanza, l'ufficio del Runts dispone la cancellazione dell'ente. ●

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

**Cinque per mille a bilancio**

In quanto assimilati alle erogazioni liberali vincolate, gli enti del Terzo settore dovranno provvedere a contabilizzare

anche i proventi derivanti dal 5 per mille seguendo le indicazioni previste per tale tipologia di liberalità

Erogazioni liberali

L'Oic 35 classifica le donazioni in base alla presenza del vincolo

Si applicano regole diverse a seconda che la fonte sia l'organo amministrativo o un soggetto terzo

Maurizio Postal
Matteo Pozzoli
Gabriele Sepio

Sulle erogazioni liberali, enti del Terzo settore (Ets) alla prova con i nuovi criteri di rendicontazione fissati dal principio contabile Oic 35. Con la pubblicazione del documento lo scorso 3 febbraio, l'Oic individua le modalità di cui le realtà non profit destinatarie di liberalità dovranno tenere conto ai fini del corretto adempimento degli obblighi di rendicontazione. In particolare, come precisato nel principio contabile, in linea con quanto previsto dagli schemi di bilancio degli Ets (Dm 5 marzo 2020), va prestata attenzione a come contabilizzare le erogazioni a seconda della natura.

Se si tratta di erogazioni vincolate occorrerà distinguere a seconda che il vincolo che ne delimita l'utilizzo sia stabilito da una volontà dell'organo amministrativo o di un soggetto terzo. Nella prima ipotesi, l'ente, una volta rilevato l'elemento al fair value nell'attivo patrimoniale con contropartita un provento da erogazione liberale, dovrà indicare un accantonamento nella voce del Rendiconto gestionale A9 "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" (oppure nella voce E8 nel differente caso in cui le somme vengano destinate da parte dell'organo amministrativo a copertura delle spese di supporto generale future), in contropartita alla voce Patrimonio netto vincolato AII 2) "Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali". Come precisato nel principio Oic 35 la suddetta riserva deve essere poi

rilasciata in contropartita alla voce del rendiconto gestionale A10 "utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" (oppure E9).

Diversamente, nel caso in cui a porre un vincolo di destinazione sia il donatore, l'Ets dovrà adottare un differente modello contabile. In particolare, rileverà le attività in contropartita alla voce del patrimonio netto vincolato AII 3) "Riserve vincolate destinate da terzi", rilasciando la riserva in funzione dell'utilizzo delle risorse all'apposita voce di provento del rendiconto gestionale o alla voce A10 o E9. Si noti che le voci A9, A10, E8 ed E9 non sono previste dallo schema ministeriale del rendiconto gestionale, ma vanno aggiunte proprio su puntuale indicazione del principio contabile.

Liberalità condizionate

Accanto alla contabilizzazione di tali erogazioni, gli Ets dovranno prestare attenzione anche alle liberalità condizionate. Queste sono solitamente associate a un evento futuro e incer-

to, il cui verificarsi libera il promittente dagli obblighi o gli conferisce il diritto di rientrare in possesso delle risorse. Le erogazioni condizionate dovranno essere rilevate nell'attivo patrimoniale in contropartita al debito iscritto nella voce D5) "debiti per le erogazioni liberali condizionate". Debito che sarà, poi, rilasciato proporzionalmente al rendiconto gestionale in funzione del venir meno della condizione.

Proventi da 5 per mille

Le altre tipologie di liberalità dovranno essere iscritte nell'attivo patrimoniale in contropartita alla voce A4 "erogazioni liberali". In tal caso, l'erogazione sarà integralmente attratta dal rendiconto di gestione come provento di competenza dell'esercizio.

Infine, in quanto assimilati alle erogazioni liberali vincolate, gli Ets dovranno provvedere a contabilizzare anche i proventi derivanti dal cinque per mille seguendo le indicazioni previste per tale tipologia di liberalità. Diversamente, nel caso in cui i contributi non siano attribuiti dagli amministratori dell'Ets a specifici progetti, analogamente a quanto previsto per le "altre erogazioni liberali", sono contabilizzati subito nella voce A5 "Entrate del 5 per mille" del rendiconto gestionale.

Ovviamente, anche nel caso in cui non siano previsti specifici progetti, devono essere considerati i principi generali di redazione del bilancio. Questo comporta che ricevuti gli importi del 5 cinque per mille, l'ente iscriverà, in ossequio al principio di competenza, i soli proventi "utilizzati" al rendiconto gestionale, rinviando agli esercizi successivi tra i risonanti passivi, l'ammontare di denaro ricevuto che non ha trovato ancora una propria manifestazione economica. ●

Regole in vigore dai bilanci 2021

La modalità

Principio utilizzabile retrospettivamente

Marina Garone
Gabriele Sepio

Particolare attenzione dovrà essere prestata anche con riferimento alla prima applicazione del principio contabile destinato agli Ets. Come precisato dallo stesso documento pubblicato di recente dall'Oic, infatti, le disposizioni contabili troveranno applicazione con riferimento ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021.

In sede di prima adozione, l'Oic 35 prevede che gli Ets possano applicare il nuovo principio contabile retrospettivamente ai sensi dell'Oic 29, ossia adottando le previsioni contenute nel documento come se queste fossero state applicate anche nel passato, e riscrivendo quindi con le medesime modalità anche il bilancio dell'esercizio antecedente (informativa comparativa). La rideterminazione retrospettiva comporterà, per esempio, l'iscrizione delle attività pervenute tramite di erogazioni liberali, secondo quanto previsto dal principio contabile, al fair value riferito al momento della donazione, anche nell'informativa comparativa dell'esercizio precedente.

L'inserimento di questi valori potrà influenzare il patrimonio netto dell'ente anche in una prospettiva più ampia, per avere una prima stima in merito alla possibilità di acquisire

la personalità giuridica.

In alternativa, è concesso agli Ets di rideterminare i soli valori esistenti a inizio esercizio delle attività e passività, effettuando una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

In ultimo, nel solo caso in cui non risulti fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa, viene data possibilità di applicare il principio in chiave prospettica, ossia dall'inizio dell'esercizio in corso, senza alcuna rideterminazione dei dati patrimoniali.

In ragione del fatto che il principio è stato pubblicato ad inizio 2022, anche se applicabile ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021, sono state introdotte ulteriori semplificazioni laddove la prima adozione coincida con la predisposizione del bilancio 2021.

Nello specifico, viene data la possibilità di non presentare il bilancio comparativo o, nel caso in cui sia adottata l'applicazione prospettica, viene concesso che le risorse derivanti da transazioni non sinalagmatiche ricevute nel corso del 2021 possano non essere rilevate al fair value nell'ipotesi in cui la stima dello stesso risulti eccessivamente onerosa.

Una scelta, quest'ultima, di cui però l'ente dovrà dare adeguata motivazione nella relazione di missione, tenendo conto delle novità introdotte dai nuovi schemi di bilancio. ●

LA SVOLTA**La data**

Lo scorso 3 febbraio l'Oic ha pubblicato il principio contabile 35 sugli enti del Terzo settore per recepire le specificità del no-profit

Punto di riferimento

Gli Ets dovranno tenere conto del principio contabile per il corretto adempimento dei loro obblighi di rendicontazione

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

1.032.913

Il limite

Se i proventi delle Onlus lo superano per due anni consecutivi si dovrà predisporre una relazione di controllo

Onlus e regole fiscali

Chi attende ancora il Registro applica le vecchie disposizioni

Prevista entro l'anno l'autorizzazione della Commissione Ue sul nuovo regime introdotto dal Codice del Terzo settore

Andrea Fatarella

Benché il Runtis (il Registro nazionale del Terzo settore) sia operativo dal 23 novembre, l'anagrafe delle Onlus sarà abrogata solo a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Ue relativa al nuovo regime fiscale introdotto dal Codice del terzo settore (Cts). Fino a tale data, presumibilmente il primo gennaio 2023 se l'autorizzazione verrà rilasciata quest'anno, le Onlus potranno continuare ad applicare le disposizioni fiscali a loro dedicate.

Le regole attuali

Le Onlus, fino a quando non per-

deranno la loro qualifica, a fronte delle agevolazioni tributarie fruiti, dovranno tenere le scritture contabili in base all'attuale articolo 20-bis, del Dpr 600/73. In particolare, il comma 1, lettera a), prevede l'obbligo di redigere, relativamente all'attività svolta (attività istituzionali e connesse), scritture contabili cronologiche e sistematiche redatte in modo da conferire trasparenza a tutte le operazioni poste in essere per ciascun periodo della gestione. Inoltre, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, deve essere redatto un documento contenente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali (il bilancio o rendiconto

annuale, richiesto dall'articolo 10, comma 1, lettera g) del Dlgs 460/1997). Detti obblighi si considerano assolti qualora la contabilità della Onlus consti del libro giornale, tenuto in conformità a quanto stabilito all'articolo 2216 del Codice civile, e del libro inventari di cui all'articolo 2217 del Codice civile. Le scritture, che non necessitano di vidimazione o di bollatura, vanno conservate ai sensi dell'articolo 22 del Dpr 600/1973. Qualora le Onlus nel corso del periodo di imposta non abbiano conseguito proventi complessivi per un ammontare superiore a 51.645,69 euro, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche (ferme restando le scritture contabili prescritte per le attività connesse e gli adempimenti contabili stabiliti ai fini dell'Iva), nonché della situazione patrimoniale, economica e finanziaria prevista, il rendiconto delle entrate e delle spese nei termini e nei modi di cui

all'articolo 20 del Dpr 600/1973. Detto rendiconto, accompagnato da una relazione illustrativa, dovrà essere redatto entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. Se i proventi conseguiti dalle Onlus superassero per due anni consecutivi l'ammontare di 1.032.913,80 euro, dovrà essere predisposta, in allegato al bilancio di competenza del periodo, anche una relazione di controllo sottoscritta da uno o più iscritti nel registro dei revisori contabili.

Attività connesse

Con specifico riferimento alle attività direttamente connesse, benché non imponibili, esse devono essere contabilizzate ai sensi degli articoli 14, 15, 16 e 18 del Dpr 600/1973, in quanto considerate nella sostanza commerciali. Qualora l'ammontare dei ricavi delle attività connesse non sia superiore a 15.493,70 o a 25.822,85 euro, rispettivamente per le attività di prestazione di servizi e per gli altri casi, gli adempimenti

contabili possono essere assolti in via semplificata secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 166 della Legge 23 dicembre 1996, n. 662. In detta ipotesi i ricavi, e gli acquisti, possono essere annotati entro il giorno 15 del mese successivo nei registri Iva, oppure nel prospetto riepilogativo di cui al Dm 11 febbraio 1997. Da ultimo si evidenzia che il ministero del Lavoro (note n. 11029 del 3 agosto 2021 e n. 19740 del 29 dicembre 2021), ha precisato che le previsioni contenute ai commi 2 e 3, dell'articolo 101, del Cts, consentono alle Onlus di beneficiare delle agevolazioni previste non solo dalla normativa specifica di cui al Dlgs 460/1997, ma anche di rispettare gli adempimenti contenuti nel Cts, come l'obbligo di redigere il bilancio sociale in base ai requisiti dimensionali (articolo 14 Cts) e l'adozione della modulistica dei bilanci prevista per gli Ets, così come definita dal Dm n. 39 del 5 marzo 2020. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Imprese sociali con regole su misura

Attività imprenditoriali
Schemi da adeguare alla natura dei soggetti

Filippo Dami

Le imprese sociali, sulla base di quanto prevede l'articolo 9, comma 1 del Dlgs n. 112/2017, devono redigere il bilancio di esercizio secondo le disposizioni dettate dal Codice civile per le società di capitali. I relativi schemi e le correlate regole devono, però, essere oggetto delle modifiche e delle integrazioni necessarie ad adattare la rendicontazione contabile alle dinamiche organizzative e gestionali di

questi particolari enti, nonché a dar seguito all'applicazione delle regole che ne presidiano il corretto funzionamento sul piano giuridico. Tra queste, vi sono quelle che impongono, tanto la necessità di isolare, identificandoli rispetto a quelli complessivamente conseguiti, i ricavi che derivano dall'attività principale, quanto quella di dare rappresentazione dei limiti alla distribuzione degli utili conseguiti, nel rispetto delle indicazioni che in tal senso derivano dall'articolo 3 dello stesso Dlgs 112/2017. Inoltre, nel caso di una cooperativa, sarà necessario che:

a) nella nota integrativa sia data evidenza della mutualità prevalente ed indicate le moda-

lità di determinazione e di attribuzione dei ristorni;

b) nella relazione sulla gestione siano espressamente specificati i criteri di conduzione dell'attività, coerenti con la particolare qualifica soggettiva, nonché indicate le politiche organizzative perseguite, con particolare riferimento all'ammissione dei nuovi soci.

In disparte di queste che sono le regole che assicurano l'adempimento degli obblighi contabili normativamente imposti, le imprese sociali, come tutti gli Ets, devono però maturare la consapevolezza dell'importanza di offrire a tutti gli stakeholders una rappresentazione dettagliata e comprensibile del proprio agire, ben al di là, quindi, di quanto le singole disposizioni prevedono.

Tutta la recente riforma del non profit è, in effetti, informata sul principio per cui, coloro che operano, in via sussidiaria, nel perseguimento di qualificati interessi generali, sono destinatari di misure che, da un lato, determinano la consistente attenuazione del prelievo fiscale e, dall'altro, favoriscono l'apporto finanziario a supporto della loro azione. Per questo si impongono modalità di gestione non solo responsabili ma, soprattutto, trasparenti. Dar conto di che cosa si fa e di come si destinano le risorse non è, infatti, solo funzionale a garanti-

re il necessario controllo pubblico, ma serve anche a diventare attrattivi verso i privati che, inevitabilmente, indirizzeranno i propri sostegni verso coloro che meglio sapranno spiegare per che cosa li impiegano. Ragion per cui uno strumento di comunicazione sul quale puntare dovrà essere anche il bilancio sociale, che per sua natura supera i limiti propri della rendicontazione contabile, permettendo di raccontare ciò che nessun numero, anche se ben scritto, è in grado di trasmettere e la cui adozione, quindi, sarà bene venga valutata anche quando non sia la legge ad imporla. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

Natura non lucrativa

Le società dilettantistiche non potranno distribuire gli utili annuali ai soci. Essi andranno invece accantonati in riserve

indisponibili da utilizzare per l'aumento del capitale sociale, l'eventuale copertura di perdite future o investimenti in beni o attività di natura istituzionale

Lo sport

Associazioni dilettantistiche, non ci sono schemi ma vale il Codice

Le Asd hanno la possibilità di scegliere liberamente tra rendiconto e bilancio. Il documento va approvato dall'assemblea

Pagina a cura di
Andrea Mancino
Gabriele Sepio

Per le associazioni sportive dilettantistiche (Asd), l'obbligo di redazione del bilancio annuale segue le regole generali dell'articolo 20 del Codice civile, che non fissa, però, né i criteri di formazione, né uno schema da seguire. Seppure nel corso degli anni si siano susseguite norme speciali che hanno richiesto alle Asd di sottoporre all'approvazione dell'assemblea il documento contabile, tuttavia, tali enti hanno la possibilità di optare liberamente tra bilancio e rendiconto.

Mancanza di schemi

La mancanza di schemi obbligatori cui fare riferimento ha lasciato spazio alla possibilità di applicare criteri differenti per ottemperare all'obbligo, ferma restando la necessità di fornire informazioni relative alla gestione. È opportuno rilevare che il bilancio/rendiconto economico-finanziario è un documento fondamentale per beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dall'articolo 148 del Tuir e dall'articolo 4 del Dpr 633/72, ma anche per poter preservare gli amministratori da eventuali responsabilità nei confronti dei soci/terzi. Esigenza, questa, valorizzata dal principio contabile 1 del maggio 2011, redatto dal tavolo tecnico composto dall'agenzia per il Terzo Settore, Cndcec e Oic, che ha individuato i criteri per la redazione del documento contabile. In quest'ottica le Asd potranno partire da tale documento tenendo conto che il bilancio dovrà essere re-

dato adottando il criterio di competenza economica, nell'ottica di una continuità aziendale.

Associazioni minori

Nel caso di associazioni di minori dimensioni, invece, si potrebbe valutare l'adozione del rendiconto economico-finanziario applicando il criterio di cassa, fermo restando la necessità di fornire con prospetti separati le informazioni relative alle immobilizzazioni in possesso dell'associazione, i crediti e i debiti sospesi alla data di chiusura dell'esercizio, eventuali oneri o proventi futuri non ancora monetizzati. L'esposizione delle singole poste, inoltre, dovrà essere effettuata anche tenendo conto della natura fiscale dei costi e dei ricavi realizzati. A tal fine, infatti, si evidenzia che l'articolo 144, comma 2, del Tuir prevede che in caso di svolgimento di attività commerciali i relativi costi e ricavi dovranno essere rilevati adottando una contabilità separata, onere che può essere as-

solto (si veda la circolare delle Entrate 18/E del 2018) anche mediante l'istituzione in contabilità di conti separati, fermo restando che, in sede di redazione del bilancio o rendiconto dovranno essere esposti in maniera separata i costi e i ricavi attinenti l'attività istituzionale e quelli attinenti l'attività commerciale. Sia nel caso in cui si adotti il criterio di competenza, sia quello di cassa, l'associazione dovrà dotarsi di un sistema di rilevazione contabile analitico (preferibilmente con il sistema della partita doppia) in quanto ogni movimentazione finanziaria (entrate e uscite) a prescindere dalla natura istituzionale o commerciale delle stesse, dovrà essere documentata in sede di verifica fiscale. Si pensi, ad esempio, alla necessità di rendicontare le entrate e le uscite in caso di manifestazioni previste dall'articolo 25 della legge 133/99 o di versamenti superiori a mille euro in caso di opzione per la legge 398/91.

La relazione

Unitamente al bilancio o rendiconto, dovrà essere predisposta la relazione del consiglio direttivo, da cui dovranno emergere analiticamente le informazioni necessarie per una chiara comprensione delle poste indicate.

Criteri più certi, invece, nel caso in cui l'Asd decida di accedere ai Runts. In questo caso, infatti, ai fini della predisposizione del bilancio d'esercizio dovrà tener conto degli schemi previsti dal Dm del 5 marzo 2020. Pertanto, nel caso si tratti di un ente di piccole dimensioni (ricavi inferiori a 220mila euro) potrà essere utilizzato il rendiconto per cassa. Diversamente verrà redatto il bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione, tenendo conto anche del principio contabile Oic 35 degli enti del Terzo settore. ●

ACCESSO AL RUNTS

Il paletto

Se l'Asd decide di accedere al Runts per il bilancio d'esercizio dovrà tener conto degli schemi del Dm del 5 marzo 2020

La possibilità

In questo caso, solo per gli enti sotto i 220mila euro di ricavi potrà essere utilizzato il rendiconto per cassa

Rendicontazione con nota integrativa

La forma

Bilancio d'esercizio delle società di capitali

Per le società sportive dilettantistiche (Ssd) il bilancio di esercizio segue i criteri e i principi delle società di capitali (si vedano gli articoli 2423 e seguenti del Codice civile).

In questo caso, quindi, tali enti dovranno porre attenzione all'impostazione del piano dei conti, che dovrà prevedere conti specifici distinguendo le voci di costo e di ricavo tra quelli attinenti l'attività istituzionale, commerciale e decommercializzata (articolo 148 del Tuir e articolo 4 del Dpr 633/72). Una previsione, quella dei conti specifici, che consente, in caso di svolgimento di attività commerciali, di evitare l'istituzione della contabilità separata ai sensi dell'articolo 144, comma 2, del Tuir.

Per quanto riguarda la rendicontazione, quindi, le società sportive dilettantistiche dovranno necessariamente fornire le opportune informazioni nella nota integrativa non solo per poter distinguere le diverse voci dello stato patrimoniale e del conto economico tra quelle relative alle attività istituzionali e quelle attinenti le attività di natura com-

merciale, ma anche di fornire adeguate informazioni circa la finalizzazione a fini istituzionali delle risorse che si siano rese disponibili.

In particolare, i contributi ricevuti dagli Enti pubblici (tra i quali quelli previsti dai diversi decreti ristori e il cinque per mille) e dagli organismi affiliati, dovranno essere riclassificati tra gli Altri Ricavi, nella voce A5 del conto economico, indicando separatamente ciascun contributo che è stato percepito o maturato per competenza.

La rendicontazione prevista dall'articolo 25 della legge 133/99 (in tema di raccolta fondi) potrà, invece, essere riportata in un apposito prospetto da inserire nella nota integrativa. Per quanto riguarda i contributi ricevuti per specifiche attività (organizzazione manifestazioni sportive, campionati, e così via) il cui svolgimento è previsto per gli anni successivi potranno essere oggetto di risconti passivi o di apposito accantonamento in un fondo riserva dello stato patrimoniale, al fine di non incidere sul risultato di esercizio nel rispetto del principio di competenza.

Infine, in considerazione della natura non lucrativa delle società sportive dilettantistiche, gli utili annuali non potranno essere distribuiti ai soci, ma dovranno essere accantonati in riserve indisponibili da utilizzare per l'aumento del capitale sociale, l'eventuale copertura di perdite future o per investimenti in beni o attività di natura istituzionale. ●

La ripartizione

Attenzione va posta al piano dei conti, distinguendo tra quelli da attività istituzionale, commerciale e decommercializzata

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

Il principio contabile

Pubblicando il primo principio contabile degli Ets, l'Oic ha fornito alcune precisazioni in tema di rilevazione e valutazione delle

raccolte di fondi, fattispecie tipica del non profit. Viene ribadito che le erogazioni liberali e le altre transazioni non sinallagmatiche sono iscritte al fair value

Campagne fondi

L'imputazione in bilancio cambia se la raccolta è solo occasionale

In questo caso gli Ets non commerciali godono del regime fiscale di decommercializzazione ma devono tenere un rendiconto a parte

**Jessica Pettinacci
Gabriele Sepio**

La contabilità delle raccolte di fondi va calibrata sulle modalità di raccolta e sulla natura degli enti del terzo settore (Ets). Uno dei meriti della riforma è aver dato una precisa identità al Terzo settore e alle attività che gli Ets possono svolgere, rivisitando tutto l'impianto normativo esistente a livello civilistico, fiscale e contabile. In questo quadro si inseriscono le novità sulle raccolte fondi, incluse a pieno titolo tra le macro-attività che connotano l'oggetto sociale degli Ets accanto alle attività di interesse generale (articolo 5 del Codice del Terzo settore o Cts) e

quelle diverse (articolo 6 del Cts).

Forma e modalità

Il legislatore ha espressamente ammesso la possibilità di svolgere attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa (articolo 7 del Cts). Ciò risponde alla necessità di reperire risorse economiche da reinvestire nelle finalità istituzionali e che non sono soggette ai limiti di secondarietà e strumentalità previsti per le attività diverse commerciali.

Le modalità di realizzazione delle attività di raccolta fondi sono varie. In questa nozione possono annoverarsi sia le classiche iniziative atte a sollecitare lasciti testamentari, donazioni e altri contributi non corrispettivi (raccolte fondi senza scambio di beni/ser-

vizi) sia attività con una matrice, almeno in parte, commerciale (raccolte fondi con scambio di beni/servizi). Si pensi, ad esempio, alle classiche campagne di sensibilizzazione effettuate mediante cessione di beni di modico valore, fino ad arrivare ai più recenti modelli come gli sms charity e la raccolta fondi tramite mass media. In attesa delle linee guida di cui all'articolo 7 del Cts, che forniranno indicazioni sulle modalità di svolgimento di queste attività, importanti chiarimenti arrivano intanto sul fronte contabile.

Principi contabili

Con la pubblicazione del primo principio contabile degli Ets, l'Oic è infatti intervenuto con alcune precisazioni in tema di rilevazione e valutazione di questa fattispecie tipica del mondo non profit. Viene, infatti, ribadito che le erogazioni liberali e le altre transazioni non sinallagmatiche – tra le quali rientrano i proventi derivanti da raccolta fondi (senza

scambio di beni/servizi) – sono iscritte al fair value nell'attivo patrimoniale. Oic guida, poi, gli Ets anche nell'imputazione a bilancio delle entrate derivanti da raccolte fondi vincolate alla realizzazione di progetti specifici: per queste, come precisato dall'Oic e già osservato (si veda articolo pagina 7), il modello contabile varia a seconda che il vincolo sulle erogazioni provenga dalla volontà dell'ente o del donatore.

Il rendiconto gestionale

Per il rendiconto gestionale, viene poi richiamato il criterio generale adottato per la classificazione delle poste in bilancio. Vale a dire quello volto a raggruppare i componenti di reddito in funzione delle diverse aree gestionali. Nella sostanza, i proventi degli Ets si distinguono per provenienza (attività di interesse generale, diverse, raccolte fondi) e gli oneri per destinazione. Ma non solo.

L'imputazione in bilancio varia, a seconda che sia una raccolta

fondi occasionale o meno. Una distinzione che ha anche risvolti fiscali: solo le raccolte pubbliche effettuate in via occasionale dagli Ets non commerciali beneficiano di uno specifico regime di decommercializzazione (articolo 79, comma 4, lettera a del Cts).

Un'agevolazione legata all'obbligo di tenuta di un apposito rendiconto dal quale risultino, anche attraverso una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente le singole entrate e uscite relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente dagli Ets (articolo 87, comma 6 del Cts). Un rendiconto che, in attesa delle linee guida, dovrebbe comunque tener conto della natura della raccolta fondi (occasionale e non) e delle dimensioni dell'Ets (ricavi superiori o inferiori a 220mila euro). Anche il rendiconto dovrà essere depositato entro il 30 giugno di ogni anno al Runts. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Adempimenti graduati in base al contributo

Il 5 per mille

A partire dai 20mila euro relazione da trasmettere

Elda Di Passio

Le rendicontazione dei fondi raccolti con il 5 per mille e rendicontazione avviene con adempimenti graduati a seconda dell'entità del contributo percepito (articolo 16 del Dpcm 23 luglio 2020). Se per tutti i beneficiari del 5 per mille, a prescindere dall'importo erogato, scatta l'obbligo della redazione, entro un anno dalla ricezione delle somme, del rendiconto accompagnato da una relazione illustrativa (documenti da

conservare per 10 anni presso la sede dell'ente), quello di trasmissione del rendiconto con la relazione illustrativa scatta solo se l'ente ha percepito il 5 per mille oltre una certa soglia.

A tale adempimento, infatti, sono sempre tenuti gli enti che hanno percepito importi pari o superiori a 20 mila euro e la trasmissione deve essere effettuata entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la redazione. Gli enti che hanno percepito contributi di importo inferiore a 20 mila euro, invece, non hanno in generale l'obbligo di trasmissione, salvo espressa richiesta dell'amministrazione competente. Per quanto riguarda le modalità di redazione del rendiconto bisognerà

utilizzare il modulo disponibile sul sito istituzionale di ciascuna amministrazione competente all'erogazione del contributo (articolo 13, comma 4, Dpcm citato), seguendo le indicazioni fornite per la corretta redazione, per le modalità di trasmissione e per gli adempimenti connessi. Regole queste che sono state dettagliatamente definite dal ministero del Lavoro e delle politiche sociali e dall'ufficio dello Sport della Presidenza del Consiglio con la pubblicazione delle Linee guida per la rendicontazione dell'utilizzo dei contributi rispettivamente erogati agli enti del volontariato (in seguito Ets) e Asd. Ulteriore adempimento a carico dei beneficiari del 5 per mille è quello della

pubblicazione sul proprio sito istituzionale degli importi percepiti e del rendiconto con la relazione illustrativa, entro 60 giorni dal termine stabilito per la loro redazione. Un adempimento che grava, come precisato nelle Linee guida del ministero del lavoro e delle politiche sociali, in capo agli enti che hanno percepito un importo superiore o pari a 20 mila euro. Entro 7 giorni successivi alla pubblicazione, inoltre, gli enti beneficiari devono darne comunicazione all'amministrazione erogatrice, che a sua volta è tenuta a pubblicare sul proprio sito il link al rendiconto pubblicato sul sito del beneficiario. In caso di violazione dell'obbligo di pubblicazione l'amministrazione com-

petente diffida ad adempiere entro il termine di 30 giorni e, in caso di persistenza nell'inadempimento, applica la sanzione amministrativa pecuniaria pari al 25% del contributo percepito. Sul fronte dei controlli, rendiconti e relazioni sono sottoposti alla verifica da parte di ciascuna amministrazione erogatrice, che può chiedere ulteriore documentazione integrativa e procedere, anche a campione, a controlli amministrativo-contabili presso la sede dell'ente. In caso di mancata rendicontazione o di mancato invio del rendiconto e della relazione l'amministrazione competente procederà al recupero delle somme erogate. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

Ddr

L'acronimo indica il Documento di ricerca Assirevi n.215, dal titolo «La relazione di revisione sul bilancio: linee guida per casi

particolari». Esso contiene utili indicazioni relativamente alla revisione contabile dei bilanci degli enti cooperativi, la cosiddetta certificazione

Cooperative/1

La certificazione integra la vigilanza ed è obbligo autonomo dalla revisione

Il vincolo c'è se si detengono quote di Spa o si superano soglie di produzione, prestiti o riserve. Non vale per banche e assicurazioni

Pagina a cura di
Massimo Tamburini

L'articolo 15 della legge 59/1992 e l'articolo 11 del Dlgs 220/2002, prevedono una specifica *certificazione* annuale del bilancio di esercizio che va effettuata da parte di una società di revisione, per le società cooperative e i loro consorzi (enti cooperativi) che possiedano almeno uno di questi requisiti:

- valore della produzione superiore a 60 milioni di euro;
- riserve indivisibili superiori a 4 milioni di euro;
- prestiti o conferimenti di soci finanziatori superiori a 2 milioni di euro.

Inoltre, la legge 59/1992 assoggetta all'obbligo di certificazione gli enti cooperativi che detengano partecipazioni di controllo in spa o volessero emettere azioni di partecipazione cooperativa. L'articolo 21 esclude espressamente dall'applicazione dell'articolo 15 banche di credito cooperativo, banche popolari, cooperative di assicurazione e mutue assicuratrici.

L'attività di certificazione del bilancio nasce quindi come obbligo autonomo rispetto all'attività di revisione legale regolata dal Dlgs 39/2010, in quanto tale certificazione rientra nella più ampia attività di vigilanza prevista dall'articolo 15 della legge 59/1992, finalizzata, in generale, all'accertamento del rispetto

dei requisiti mutualistici.

La certificazione del bilancio

È un atto complementare della vigilanza cooperativa. La sua relazione va allegata al progetto di bilancio e sottoposta all'assemblea dei soci chiamata ad approvare il bilancio. La certificazione è quindi una sorta di superintervento di vigilanza che si aggiunge all'ispezione cooperativa svolta da un'associazione nazionale riconosciuta di rappresentanza del Movimento Cooperativo oppure dal ministero dello Sviluppo economico (Mise).

Gli eventuali rilievi contenuti nella relazione potrebbero dare luogo, su impulso del Mise, ad ispezioni straordinarie nell'ambito dell'attività di vigilanza dando uno strumento utile all'ispettore cooperativo per approfondire potenziali criticità.

Emergono con evidenza numerosi profili di sovrapposizione rispetto all'attività di

revisione legale. Nell'applicazione pratica dell'attività, si osserva che gran parte del contenuto sostanziale della certificazione e della revisione legale è il medesimo.

La relazione di revisione

Il Documento di ricerca Assirevi n.215 (Ddr) indica lo schema standard della relazione di certificazione da utilizzare per l'attività di certificazione del bilancio degli enti cooperativi. L'allegato 7 illustra il caso di revisione svolta sia ai sensi dell'articolo 14 del Dlgs 39/2010 sia ai sensi dell'articolo 15 della legge 59/1992. L'allegato 8 illustra il caso di relazione di certificazione svolta esclusivamente ai sensi dell'articolo 15. Tali allegati trattano il caso più frequente, quello della certificazione del bilancio a seguito di sottoscrizione con un'associazione nazionale di rappresentanza cui l'ente aderisce. In ogni caso, le indicazioni tecniche del Ddr sono da utiliz-

zare anche in certificazioni di enti non aderenti e quindi vigilati direttamente dal ministero dello Sviluppo economico.

Il Ddr richiama la circostanza che la certificazione debba essere svolta da società di revisione che possieda i requisiti di cui all'articolo 15 della legge 59/1992, che abbiano sottoscritto con le associazioni nazionali una convenzione strutturata secondo le indicazioni previste dal Dm Mise del 16 novembre 2006.

Lo schema di convenzione allegato al Dm, infatti chiarisce la portata e le finalità della certificazione.

In particolare, l'articolo 1 dello schema di convenzione prevede che la società di revisione «attuerà i suoi interventi presso le cooperative allo scopo di emettere un giudizio sulla correttezza del bilancio e delle sue note illustrative e sulla rispondenza a corretti principi contabili». ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Incarico unico per le due attività, una sola relazione

I contenuti

Audit opinion e rispetto di legge e statuto

L'articolo 2 dello schema di convenzione allegato al Dm Mise 16 novembre 2006 chiarisce che la relazione di revisione va redatta secondo i principi di revisione emessi dagli Ordini professionali, integrati dalle comunicazioni Consob sulla revisione contabile. La relazione deve altresì indicare:

- se sono state di fatto osservate le norme di legge e statuto in materia di cooperazione;
- se sono state rispettate in particolare quelle relative agli

articoli 4, 5, 7, 8, 9 e 11 della legge 59/1992;

- l'avvenuta verifica di quanto dichiarato dagli amministratori ai sensi dell'articolo 2513 del Codice civile.

È evidente quindi che i concetti di «giudizio sul bilancio», «rispondenza ai principi contabili» e il richiamo ai «principi di revisione emessi dagli Ordini professionali» nello svolgimento delle attività di revisione e redazione della relazione di revisione sono sostanzialmente gli stessi dello svolgimento della revisione legale. Così lo stesso Ddr indica che molto spesso la revisione legale e la certificazione del bilancio vengono entrambe affidate

dagli enti cooperativi alla medesima società di revisione, malgrado l'assenza di un sostanziale coordinamento tra le norme sulla certificazione del bilancio (articolo 15 della legge 59/1992) e quelle sulla revisione legale (Dm 39/2010) non vincolerebbe l'ente a fare ciò. Le ragioni di tale indicazione sono principalmente di economicità ed efficienza: laddove i soggetti incaricati fossero diversi, alcune procedure di revisione potrebbero dover essere raddoppiate o comunque riddondanti, con maggiori costi interni ed esterni.

Il Ddr indica che, se la società di revisione è la stessa per i due incarichi, essa emette

un'unica relazione che contiene non solo l'audit opinion prevista dall'articolo 14 del Dlgs 39/2010, ma anche le indicazioni richieste dal Dm su:

- rispetto da parte della cooperativa delle disposizioni di legge e di statuto in materia di cooperazione e, in particolare, degli articoli 4, 5, 7, 8, 9 e 11 della legge 59/1992, ove applicabili;
- avvenuta verifica di quanto dichiarato dagli amministratori della cooperativa ai sensi dell'articolo 2513 del Codice civile.

Quindi, con riferimento alle fattispecie di volta in volta applicabili contenute negli articoli citati della legge 59/1992 e

di quanto previsto dall'articolo 2513 del Codice civile, la società di revisione dovrà pianificare appropriate procedure di verifica e documentare, mantenendole nelle proprie carte di lavoro, le evidenze raccolte per la verifica del rispetto delle citate disposizioni.

Alla conclusione del lavoro, la relazione di certificazione dovrà quindi indicare anche l'avvenuta verifica di quanto dichiarato dagli amministratori nella nota integrativa, ai sensi dell'articolo 2513 del Codice civile, o la documentazione della condizione di prevalenza di mutualità della cooperativa. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

Le svalutazioni

In relazione alle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (il

cosiddetto impairment test) con l'emendamento 26.A (Oic 9) ci si propone di specificare che, nel calcolo del tasso di sconto per valutare il valore

d'uso di un'attività, si tiene conto delle limitazioni normative in tema di distribuzione dei dividendi e delle riserve

Cooperative/2

Gli strumenti finanziari hanno natura di capitale e non di debito

La bozza Oic degli emendamenti settoriali ai principi contabili è al vaglio delle autorità, dopo la fase di pubblica consultazione

Pagina a cura di
Alessandro Ficicchia

Organismo italiano di contabilità (Oic), attraverso la costituzione di un gruppo di lavoro dedicato, ha licenziato la bozza di emendamenti ai principi contabili nazionali riferiti alle specificità delle società cooperative. La fase di pubblica consultazione si è conclusa il 16 maggio 2021 e, da tale data, è partita la trasmissione alle autorità competenti per il relativo parere.

La scelta di fondo di Oic è stata quella di circoscrivere l'intervento su parte delle peculiarità tipiche della forma cooperativa e, per tale ragione, si è preferito operare, in via metodologica, mediante emendamenti ai principi contabili nazionali piuttosto che la predisposizione di un principio contabile ad hoc per le società cooperative.

Le tipicità trasferite negli emendamenti riguardano rispettivamente: la natura degli strumenti finanziari disciplinati dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59 (azioni di socio sovventore e azioni di partecipazione cooperativa); le svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (impairment test); l'informativa richiesta nel bilancio per le cooperative a mutualità prevalente; i ristorni.

Le azioni del socio

Attraverso l'emendamento a Oic 28 (punto 9.A.) agli strumenti finanziari degli enti cooperativi, disciplinati dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59 ed individuati nelle azioni sia di socio sovventore sia di parte-

cipazione cooperativa, viene riconosciuta la natura di capitale e non di debito. In dettaglio l'Oic, considerando la volontà del legislatore (con particolare riferimento a quanto riportato nella relazione allo schema di Dlgs recante la «Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366»), propone per tali strumenti di capitalizzazione delle società cooperative la classificazione nel capitale sociale al pari delle altre categorie di azioni.

La posizione dell'Oic ribadisce la natura delle quote/azioni di capitale delle cooperative come "capitale" e conferma altresì la natura di partecipazioni al capitale degli strumenti partecipativi tipici dell'ordinamento cooperativo (tali conclusioni erano state messe in discussione da alcuni orientamenti, oggi definitivamente superati, che facevano leva, tra l'altro, sulla Risposta n. 87/2018 dell'agenzia delle Entrate e sui principi contabili internazionali Ias 32/Ifri 2).

Le svalutazioni

Andando oltre, con particolare riferimento alle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (il cosiddetto impairment test), con l'emendamento 26.A (Oic 9) si propone di specificare che, nel calcolo del tasso di sconto per valutare il valore d'uso di un'attività, si tenga conto delle limitazioni normative in tema di distribuzione dei dividendi e delle riserve. Tale tasso - essendo il costo medio ponderato del capi-

tale della società cooperativa - deve riflettere il rendimento atteso dai soci della cooperativa, ed è influenzato dalle limitazioni previste dall'articolo 2514 del Codice civile.

Non è stato invece ritenuto necessario specificare se nel tasso di sconto vadano considerati i ristorni erogati ai soci: il paragrafo 26 dell'Oic 9 già prevede che, per evitare duplicazioni, il tasso di sconto rifletta i rischi per i quali le stime dei flussi finanziari futuri sono state rettifiche. Pertanto, se nella stima del valore d'uso le previsioni di attribuzione dei ristorni sono state considerate come distribuzione di utili ai soci, e quindi non incluse nei flussi finanziari attesi, esse saranno considerate nella determinazione del tasso di sconto.

Le informazioni specifiche

Quanto alle informazioni specifiche richieste per le cooperative a mutualità prevalente (auspiccate per la generalità degli enti cooperativi), l'Oic propone l'emendamento al principio contabile n. 12, rubricato Composizione e schemi del bilancio d'esercizio, introducendo l'Appendice C, rubricata «Informativa richiesta nel bilancio per le società cooperative a mutualità prevalente (articoli 2513 e 2545-sexies del Codice civile)» che per l'appunto declina l'obbligo minimo di informativa posto a carico delle cooperative dalle citate norme codicistiche.

Vale la pena richiamare le ulteriori informative obbligatorie che manifestano la tipicità cooperativa relative alle disposizioni contenute negli articoli 2528 e 2545 del Codice civile rispettivamente sul principio della porta aperta per i soci degli enti cooperativi e sui criteri mutualistici perseguiti attraverso la gestione sociale. ●

Doppio metodo di contabilizzazione

Ristorni

Regolamenti sociali da modificare

Il trattamento contabile dei ristorni proposto dall'Oic (Organismo italiano contabilità), ai punti 23.A-23B (Oic 28) evidenzia il raggiungimento di un risultato significativo attraverso la formulazione di equilibrio che fa salva la possibilità di un doppio metodo di contabilizzazione ossia a costo, ovvero come destinazione di utile e che riduce al minimo gli oneri di adeguamento per la cooperativa alle prescrizioni del principio.

La soluzione proposta nella bozza di documento preparato (si veda l'articolo a fianco) prevede, in via generale, l'eventualità di dover adeguare i regolamenti interni. Una soluzione che apre alla possibilità di legittimare a date condizioni la libertà di scelta tra i due metodi contabili, ma richiede in primo luogo che tale opzione sia attuata in sede regolamentare.

In dettaglio, se si vuole adottare il metodo dell'imputazione a conto economico, il regolamento deve stabilire un obbligo della cooperativa di erogazione del ristorno: ciò non vorrà dire che sempre e comunque la cooperativa che abbia un avanzo di gestione debba ripartire i ristorni, poiché potranno essere fissati in regolamento circostanze varie e specifiche che consentano di evitare la ripartizione ogni

qual volta possa essere minacciato lo stato di salute della cooperativa o pregiudicato il suo futuro.

In altri termini nella rappresentazione del ristorno da conto economico, gli amministratori non hanno piena e assoluta libertà di disporre degli avanzi di gestione ma devono collegare l'eventuale mancata erogazione all'insorgere di determinate condizioni: in caso di scelta favorevole alla rappresentazione da utile (con piena discrezionalità nel decidere l'erogazione del ristorno), le cooperative avranno il vantaggio di massimizzare le loro performances reddituali nei confronti dei vari stakeholder.

Alla luce della bozza di questo principio contabile sul ristorno, le società cooperative saranno obbligate ad effettuare scelte precise nei regolamenti sociali che dovranno essere opportunamente modificati al fine di rendere l'attribuzione del ristorno aderente alle raccomandazioni contenute nel documento dell'Organismo italiano contabilità.

La data di pubblicazione definitiva degli emendamenti ai principi contabili determinerà anche l'esercizio di entrata in vigore degli stessi e, parimenti, la decorrenza dei termini per il relativo aggiornamento dei documenti sociali che dovrà avvenire in tempo utile per trovare la corretta rappresentazione nel bilancio dell'esercizio di competenza. ●

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

Le tipicità caso per caso

Regole specifiche applicabili non a tutte le coop ma secondo i casi sono nel Codice civile agli articoli 2545-octies, comma 2 (quando

si perde la qualifica di coop a mutualità prevalente occorre un bilancio verificato senza rilievi da una società di revisione per determinare il valore effettivo

dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili) e 2545-undecies (su devoluzione del patrimonio e bilancio di trasformazione)

Cooperative/3

Valgono le regole delle società ma con adattamenti mutualistici

Conseguenze sia sullo stato patrimoniale sia sul conto economico. Tra le voci coinvolte capitale, crediti verso soci, riserve e costi

Pagina a cura di
Alessandro Ficchia

atto principale di un'impresa è il bilancio d'esercizio, con i suoi allegati. Le società cooperative, in quanto disciplinate nel Libro V, Titolo VI del Codice civile, adottano le norme dettate per le ordinarie società di capitali. Ma con deroghe e adattamenti specifici, in considerazione della natura del settore cooperativo.

Il quadro di riferimento

In generale, la cornice normativa è data dal Codice civile, agli articoli 2423 (clausole generali), 2423-bis e 2423-ter (principi di redazione), 2424, 2424-bis, 2425, 2425-bis, 2426, 2427, 2427-bis, 2435-bis e 2435-ter. Ci sono poi i principi contabili, quanto a criteri di rappresentazione e valutazione e alle informazioni da fornire. Sono sia i principi contabili nazionali sia (se del caso) quelli internazionali.

In merito all'applicabilità alla forma cooperativa, l'articolo 2519 del Codice civile rinvia, in generale, alle disposizioni per le società che adottano la governance delle società per azioni, derogando solo per gli enti cooperativi che hanno meno di 20 soci o un attivo patrimoniale inferiore a 1 milione. Il tutto con applicazione, in quanto compatibili, delle norme per il sistema di amministrazione delle società a responsabilità limitata.

Finalità differenti

Lo schema di bilancio delle società di capitali, pertanto, va opportunamente integrato con le voci tipiche delle società cooperative, per una rappresentazione fedele e trasparente. La struttura legale, gestionale ed operativa delle cooperative differisce sostanzialmente da quella delle società di capitali, nel *genus* dell'essere società e nella mission del fare impresa.

Difatti, mentre le società di capitali perseguono l'obiettivo di ottenere i migliori risultati per remunerare abbondantemente il capitale degli investitori, quelle cooperative mirano ai migliori risultati per dare, in via prevalente o assoluta, soddisfazione ai bisogni dei soci praticando i principi mutualistici.

Le principali tipicità degli enti cooperativi nell'ambito delle disposizioni codicistiche si trovano negli articoli 2513 (criteri per la definizione della prevalenza), 2528 (procedura di ammissione e carattere aperto della società), 2545 (relazione annuale sul carattere mutualistico), 2545-sexies (ristorni), 2545-octies (perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente) e 2545-undecies (devoluzione del patrimonio e bilancio di trasformazione).

Il livello informativo

Le informative minime richieste dal Codice civile vanno obbligatoriamente espresse anche nella redazione del bilancio abbrevia-

to ex articolo 2545-bis del Codice civile. In assenza della relazione sulla gestione, le informazioni verranno espresse nella nota integrativa, mentre per le micro-imprese ex articolo 2435-ter del Codice civile, le notizie obbligatorie andranno riportate in calce allo stato patrimoniale.

Quest'ultima modalità di redazione del bilancio è sconsigliata dal ministero dello Sviluppo economico (Mise, autorità deputata alla vigilanza sugli enti cooperativi, nota del 20 marzo 2017).

Lo stato patrimoniale

Gli elementi distintivi della forma cooperativa rispetto alle società di capitali, guardando allo stato patrimoniale, si rinvengono nel capitale sociale, nei crediti verso i soci e nelle riserve.

Capitale sociale. Nella rappresentazione del capitale sociale, l'attivo dello stato patrimoniale deve dare indicazione del capitale sociale in relazione alle diverse categorie dei soci che possono essere:

- operatori;
- finanziatori;
- sovventori;
- titolari di strumenti finanziari partecipativi.

Vi deve essere una trasparente rappresentazione dei dati di bilancio, per dare riscontro immediato tra le risultanze delle diverse sezioni del libro soci e i valori iscritti in contabilità.

Crediti e debiti verso soci. Nel bilancio degli enti cooperativi, si possono riscontrare voci relative a crediti verso i soci cooperativi, con natura di:

- crediti commerciali; derivano in generale da vendite di beni o prestazione di servizi,

effettuata dalla cooperativa a favore dei propri soci. La natura del rapporto tra le parti può portare a definizioni più vantaggiose rispetto alle normali condizioni di mercato. Specifica informativa dovrà essere indicata in nota integrativa in relazione agli elementi di tali rapporti di credito, quali: le deliberazioni del consiglio di amministrazione che hanno approvato i termini del rapporto; le informazioni sui contenuti essenziali del contratto; un raffronto con le condizioni di mercato.

- crediti finanziari.

Le medesime considerazioni valgono per i debiti verso soci, allocati nel passivo dello stato patrimoniale.

In entrambi i casi, è obbligatoria la distinzione secondo l'esigibilità, specificando se è entro oppure oltre i 12 mesi.

Riserve. Nelle cooperative a mutualità prevalente - a norma del combinato disposto degli articoli 2514, comma 1, lettera c) e 2545-ter, comma 1 del Codice civile - tutte le riserve sono indivisibili. Queste possono essere utilizzate per la copertura di perdite solo dopo che sono esaurite le riserve che la società aveva destinato ad operazioni di aumento di capitale e quelle che possono essere ripartite tra i soci in caso di scioglimento della società.

Il vincolo di indivisibilità delle riserve è condizione necessaria per l'applicabilità delle agevolazioni fiscali.

Il conto economico

Quanto al conto economico, gli elementi tipizzanti la forma cooperativa in confronto alle società sono afferenti allo scambio intrattenuto con i soci ri-

spetto a quello con i terzi non soci. Si riscontrano nel valore della produzione e nei costi della produzione.

Valore della produzione:

- 1 ricavi di vendite e prestazioni verso i soci;
- 2 ricavi di vendite e prestazioni verso i terzi.

Costi della produzione:

- 1 per materie prime, sussidiarie di consumo e merci
 - conferite dai soci
 - acquistate presso terzi
- 2 per servizi:
 - prestati da soci
 - prestati da terzi.

Aspetti da esplicitare

Le funzioni del bilancio cooperativo, oltre a soddisfare la necessaria pubblicità per i diversi portatori di interessi, dovranno esplicitare:

- la distinzione dei valori conseguiti o dipendenti dai rapporti di scambio mutualistico e da quelli di scambio non mutualistico;
- i valori conseguenti alle destinazioni mutualistiche interne ed esterne obbligatorie e facoltative;
- la gestione dell'accumulazione indivisibile;
- le voci che compongono il capitale sociale;
- il metodo applicato per la valutazione dei rapporti di scambio mutualistico e i criteri per la definizione della prevalenza mutualistica;
- i ristorni e i criteri di formazione degli stessi;
- i prestiti sociali e i relativi interessi passivi;
- i rapporti con i soci cooperativi e i soci finanziatori
- i rapporti economico-finanziari con il sistema cooperativo. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

TERZO SETTORE, COOPERATIVE E SOSTENIBILITÀ

40 milioni

La dimensione

Dovranno applicare la direttiva CsrD le società che abbiano fatturato netto superiore a 40 milioni

Sostenibilità/1

La direttiva CsrD fisserà la cornice della rendicontazione nella Ue

Dall'esercizio 2023 una nuova informativa sarà parte della relazione sulla gestione con dati ambientali, sociali e di governance

Pagina a cura di
Gianluca Zaniboni

La sostenibilità sta diventando ormai il nuovo linguaggio del business. Si tratta di un vero e proprio cambio di paradigma, che impone alle aziende di ripensare strategie, modelli di gestione e prodotti in chiave sostenibile.

A spingere in questa direzione non sono solo i consumatori e la società civile, ma anche le nuove generazioni (oltre il 70% dei millennials e della generazione Z è disposta a pagare di più per prodotti sostenibili), la normativa in continua evoluzione (per esempio il Piano d'azione della Commissione europea sulla finanza sostenibile) e lo scrutinio degli investitori istituzionali che non si limitano più a guardare i risultati finanziari di

breve periodo.

Nel mondo aziendale una delle prime regole è che non si può migliorare ciò che non si può misurare. Per questo è fondamentale che le imprese dimostrino in modo tangibile il loro impegno per la creazione di valore a lungo termine secondo i criteri Esg (Environmental, social, governance), che permettono di misurare le performance aziendali non solo sotto il profilo finanziario, ma considerando anche le tematiche ambientali, sociali e di buon governo.

Gli indicatori

Solo disponendo di indicatori riconosciuti universalmente, si può garantire la comparabilità e la verificabilità delle informazioni, nonché la definizione di metriche comuni è un aspetto fondamentale per l'affermazione della sostenibilità. Tali indi-

catori dovrebbero essere recepiti nell'ambito del corporate reporting integrando le informazioni finanziarie e diventare un elemento fondamentale dell'informativa di mercato. Sempre di più l'aspettativa di stakeholders e investitori è che le aziende siano in grado di rendicontare sulle informazioni di sostenibilità con lo stesso rigore, con lo stesso sistema di controllo interno e con la stessa disciplina adottate tradizionalmente nell'informativa finanziaria con una visione integrata dalla strategia alla governance, ai rischi e alla rendicontazione.

La direttiva

A tal riferimento, la Commissione europea il 21 aprile 2021, ha presentato la proposta di Direttiva, nota anche come «Corporate Sustainability Reporting Directive – CsrD». Un considerevole passo in avanti nel percorso per l'adozione di un framework di rendicontazione di sostenibilità a livello europeo.

A chi si applicano le disposizioni previste dalla Direttiva? Questo un elenco per sintesi:

- tutte le società di grandi dimensioni o le società madri di gruppi di grandi dimensioni, anche non quotate, che superino due dei tre criteri:
 - stato patrimoniale > 20 milioni di euro
 - fatturato netto > 40 milioni di euro
 - dipendenti medi nell'anno > 250
- tutti gli istituti di credito e assicurazioni quotate e non quotate di grandi dimensioni;
- tutte le società quotate nei mercati regolamentati o le società madri di gruppi quotati, anche di piccole-medie dimensioni (ad eccezione delle microimprese quotate) con requisiti semplificati;
- tutte le società extra-Ue quotate sui mercati regolamentati Ue e le filiali Ue di società non Ue.

Nuovi adempimenti

Il nuovo livello di informativa richiesta alle imprese formerà parte della relazione sulla gestione che accompagna il bilancio al 31 dicembre 2023. Tale informativa riguarderà molteplici aspetti, tra i quali gli obiettivi

e le strategie aziendali, il ruolo della corporate governance (gli organi di amministrazione e controllo e la direzione aziendale), e i cosiddetti intangible assets, quali il capitale intellettuale, umano, sociale e relazionale. Inoltre, dovranno essere forniti dati e informazioni su aspetti inerenti la catena di fornitura e chiarirne gli impatti sulla sostenibilità. I dati presentati dovranno essere sia di tipo quantitativo (indicatori chiave di performance (Kpi) rilevanti per l'impresa) che di tipo qualitativo, sia storici che prospettici e, a seconda dei casi, riguardare il breve, medio e lungo termine.

Le informazioni sulla sostenibilità riguarderanno non solo fattori ambientali ma anche fattori sociali (alcuni dei quali saranno pari opportunità, condizioni di lavoro e rispetto dei diritti umani) e di governance (ovvero ruolo degli organi di amministrazione, etica aziendale e cultura aziendale, sistemi di controllo interno e di gestione dei rischi dell'impresa). ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Informazioni «taggate» in formato digitale

Tassonomia e calendario

Entro ottobre 2023 gli standard specifici

La CsrD introduce dettagliati requisiti di rendicontazione, la "taggatura" delle informazioni con un formato digitale, l'obbligo di "assurance" da parte di un revisore indipendente e l'obbligo di riportare secondo standard comuni di carattere generale che saranno adottati dalla Commissione Ue entro il 31 ottobre 2022. Successivamente,

entro il 31 ottobre 2023, saranno pubblicati gli standard di rendicontazione applicabili a specifici settori economici. I dettagli e i tempi effettivi di applicazione della Direttiva dipenderanno tuttavia dalla stesura ed approvazione del testo definitivo da parte del Parlamento europeo.

Facendo un passo indietro, si ricorda che a marzo 2018 la Commissione aveva pubblicato il Piano d'azione per finanziare la crescita sostenibile, lanciando un'ambiziosa strategia globale sulla finanza sostenibile. Successivamente, a dicembre

2019, l'Ue ha annunciato l'Eu Green Deal, una strategia che ha come obiettivo finale il raggiungimento della neutralità climatica entro il 2050, e come obiettivo intermedio la riduzione di almeno il 55% delle emissioni di CO₂ entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990. In questo contesto di transizione verso un'economia sostenibile si inserisce la Tassonomia Ue.

La Tassonomia Eu è quindi uno strumento che aiuta gli investitori a capire se un'attività economica è definibile «sostenibile dal punto di vista ambienta-

le», definendo un elenco di attività economiche riconosciute come oggettivamente sostenibili. Il riconoscimento avviene attraverso il rispetto di specifici indicatori e parametri per evitare il cosiddetto greenwashing.

Per ora il regolamento sulla tassonomia si applica solo agli enti di interesse pubblico che predispongono la Dichiarazione di carattere non finanziario secondo il decreto 254/2016, ma in futuro qualsiasi impresa soggetta all'obbligo di pubblicare informazioni di carattere non finanziario in base alla citata CsrD

dovrà includere informazioni su come e in che misura le attività dell'impresa sono associate ad attività economiche considerate ecosostenibili ai sensi degli articoli 3 e 9 del Regolamento. Per le imprese non finanziarie andrà comunicata la quota del fatturato proveniente da prodotti o servizi associati ad attività economiche considerate ecosostenibili; le quote delle spese in conto capitale e delle spese operative relative ad attivi o processi associati ad attività economiche considerate ecosostenibili. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Sostenibilità/2

La Ue tassa la CO2 alle frontiere per evitare la delocalizzazione

Nel Green Deal della Commissione nuovi dazi all'import con meccanismo di aggiustamento Cbam basato sull'impatto ambientale

Pagina a cura di
**Massimo Fabio
Giuseppe Moretti**

Una carbon tax all'importazione, applicata sui prodotti importati nell'Ue. Sarà riscossa dalla dogana alla frontiera con aliquote da determinare in funzione dell'impatto ambientale rilevato sui singoli prodotti extraUe con l'introduzione del Carbon border adjustment mechanism (Cbam). È una delle opzioni

annunciate dalla presidente della Commissione Ue, Ursula Von Der Leyen, nel Green Deal europeo. Un pacchetto che mira a raggiungere l'obiettivo di una Ue climaticamente neutra entro il 2050, in linea con l'accordo di Parigi.

Il pacchetto Fit for 55

Del resto, il mondo sta ora affrontando una profonda crisi ambientale e le sfide del cambiamento climatico richiedono una risposta globale che la Ue non poteva più ignorare.

Per realizzare le auspiccate riduzioni delle emissioni di gas serra in linea con la legge europea sul clima, la Commissione rivede, ove necessario, tutti gli strumenti politici pertinenti, nel *Fit for 55 Package*, che determinerà in particolare la revisione della legislazione di riferimento nei settori del clima, dell'energia, dei trasporti e della tassazione.

Il Cbam

L'adozione del Cbam nel Green Deal della Ue nasce per riequilibrare il peso dell'impatto ambientale dovuto alla realizzazione di prodotti in territori esteri, ottenuti in spregio alle iniziative di contenimento globale delle emissioni. Il permanere di differenze sostanziali negli obiettivi

di attenuazione dell'inquinamento a livello mondiale rispetto ai parametri della Ue ha determinato la Commissione a proporre un meccanismo di aggiustamento, per settori selezionati, per ridurre gli effetti generati dalla rilocalizzazione delle emissioni di carbonio.

Tale meccanismo è un'alternativa alle misure che affrontano il rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio nell'Eu Emission trading system dell'Ue (Eu Ets) ed è concepito per evitare che gli sforzi dell'Unione per ridurre le emissioni siano compensati dall'aumento di emissioni in territori esteri, con la delocalizzazione della produzione o l'aumento delle importazioni di prodotti a minore intensità di carbonio.

Secondo gli auspici del Green Deal europeo, il Cbam potrà garantire che l'onere doganale in importazione tenga debitamente conto del "contenuto di carbonio" dei prodotti esteri. Tale misura è stata progettata per rispettare le norme dell'Organizzazione mondiale del commercio (Omc) e gli altri impegni commerciali internazionali dell'Unione.

A questo riguardo, la presidente Von Der Leyen ha sottolineato che «il carbonio deve avere il suo prezzo, perché la natura non può più sostenerne da sola il peso. Il meccanismo di aggiustamento dovrebbe anche motivare i produttori stranieri e gli importatori dell'Ue a ridurre le loro emissioni di carbonio».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nel 2023 via alla nuova imposta «europea»

Plastic tax

Previste una parte Ue e una nazionale

Al netto di rinvii o modifiche, la plastic tax arriverà davvero. E sarà sia nazionale sia europea.

La parte europea

Il Parlamento europeo ha approvato il 16 settembre 2020 il pacchetto di nuove risorse proprie che dovrebbe mettere in sicurezza il bilancio dell'Unione, consentendo alla Commissione di reperire 750 miliardi sui mercati per il fondo di ripresa (Recovery Fund). Nei prossimi anni, infatti, l'Ue lavorerà ad una riforma complessiva del sistema unionale, introducendo nuove risorse proprie per alimentare le entrate di bilancio Ue.

Tra le misure annunciate (nel contesto del piano Next Ge-

neration Eu), è stata concepita una nuova risorsa propria basata su un prelievo sui rifiuti di plastica non riciclati.

La plastic tax Ue avrà una quota proveniente da un contributo nazionale calcolato in base al peso dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati (aliquota di 800 euro/tonnellata).

L'imposta è in una serie di interventi adottati per mitigare l'impatto ambientale. È regolata dalla direttiva (Ue) 2019/904. L'obiettivo - riferito a diverse tipologie di materiali in plastica - è prevenire e ridurre l'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente (in particolare acquatico) e sulla salute umana, nonché promuovere la transizione verso un'economia circolare con modelli imprenditoriali, prodotti e materiali innovativi e sostenibili. Contribuendo al corretto funzionamento del mercato interno.

La parte nazionale

La tassa di 450 euro a tonnellata prevista per i manufatti in plastica monouso (Macsi), già proposta con la legge di Bilancio 2020, è più volte slittata. Adf oggi, l'entrata in vigore è stabilita per il 1° gennaio 2023.

Diversamente da quanto originariamente stabilito, ministero dell'Economia e agenzia Dogane e monopoli (Adm) hanno ritenuto di spostare il versamento dal produttore all'esercente di magazzino ingrosso o deposito della grande distribuzione, responsabile dell'immissione al consumo. Se le due funzioni coincidono, il versamento avverrà alla cessione agli esercizi commerciali.

Novità riguarderanno verosimilmente anche il campo di applicazione: è molto probabile che siano esentati i semilavorati, con una regolamentazione di dettaglio affidata ad un decreto

direttoriale - in attesa di pubblicazione - che identificherà in modo univoco i prodotti da tassare e snellerà le procedure.

Per la liquidazione bisognerà indicare: quantitativi di materia plastica contenuta nei Macsi (in kg), percentuale di plastica vergine ed eventuale di riciclato, eventuali esenzioni o esclusioni (export, ceduto Ue, compostabile, uso medicale ecc.), tipologia di stoccaggio delle materie prime, promiscuo o separato (solo per il fabbricante). L'imposta sarà applicata solo sull'effettiva quantità di materia prima vergine utilizzata.

Le modalità di calcolo

Con la Decisione di esecuzione (Ue) 2022/162 del 4 febbraio 2022, la Commissione ha indicato le modalità per calcolare la riduzione del consumo di plastica monouso, disponendo inoltre i modelli per le comunicazioni da

parte degli Stati membri.

Per i soggetti obbligati, tutti i profili di dettaglio saranno delineati nella attesa determinazione direttoriale Adm, necessaria per dare esecuzione alla plastic tax.

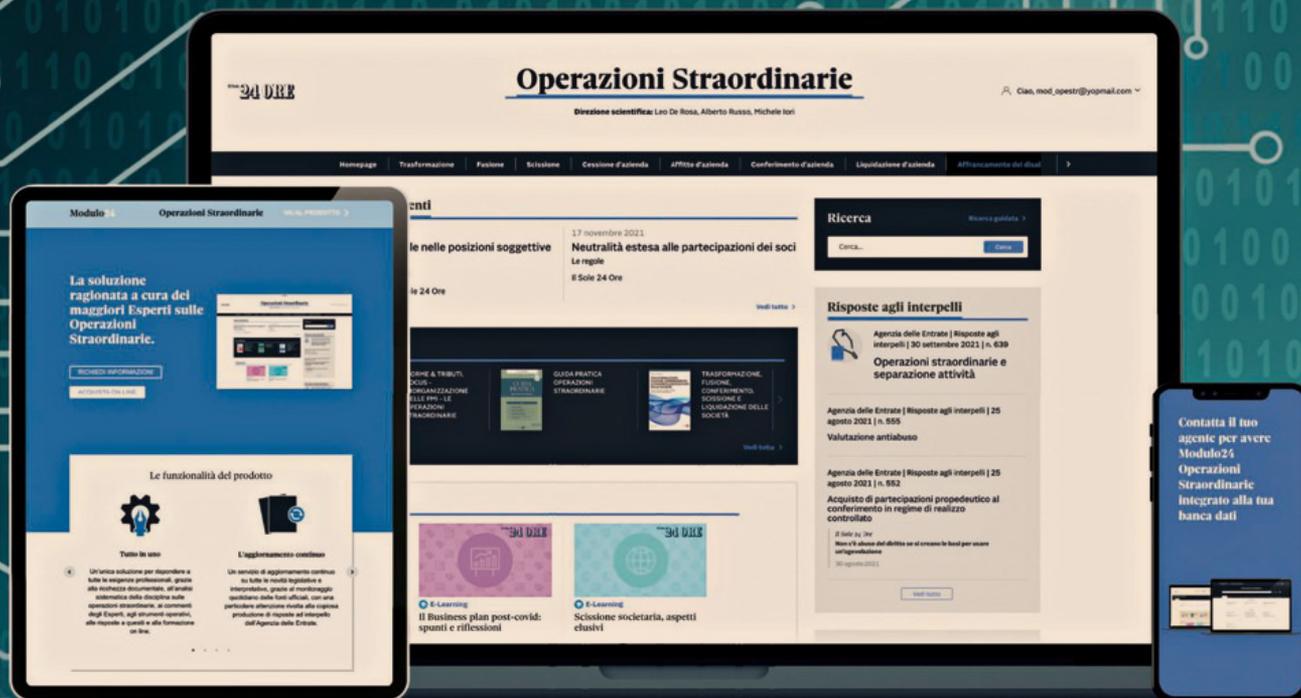
Resta da comprendere se sarà possibile evitare duplicazioni ed eccessivi oneri per le imprese, con la possibilità di avvalersi di regimi sospensivi - al pari di quanto avviene in altri ambiti dell'imposizione sul consumo - o formule di esenzione in ragione del livello di "circolarità" che la filiera riuscirà ad attuare per mitigare l'impatto ambientale.

In definitiva, per contenere i nuovi oneri doganali che sorgeranno per i maggiori "dazi ambientali", le imprese unionali dovranno adottare un'efficace una politica di sostenibilità, ovunque localizzino la produzione. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

24ORE
PROFESSIONALE

Modulo24 Operazioni Straordinarie



Contenuti autorevoli garantiti dagli **Esperti del Comitato scientifico**, che individuano ciò che è veramente di rilievo, approfondendone tutti gli aspetti interpretativi e applicativi.

Una trattazione estesa e approfondita degli aspetti civilistici, contabili e fiscali con un focus sulle opportunità di pianificazione fiscale e sui profili di elusività.

Aggiornamento continuo e approfondimenti esclusivi sulle questioni più dibattute, relativamente ad una materia complessa e di estrema importanza nella vita societaria, a cura dei migliori autori del Gruppo 24 ORE.

Tutto **il corredo informativo del Sole 24 Ore** sui temi delle operazioni straordinarie: dagli articoli del Quotidiano agli approfondimenti delle riviste professionali ai quesiti dell'Esperto Risponde.

TUTTE LE INFORMAZIONI SULLE OPERAZIONI STRAORDINARIE IN UN'UNICA SOLUZIONE.

Scopri di più su modulo24operazionistraordinarie.com

GRUPPO **24ORE**