

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

2017

11-12

Riforma del Terzo Settore

- 7 Bilancio, controllo e contabilità nella riforma
- 21 Relazione di missione, bilancio sociale e valutazione di impatto sociale
- 29 Registro Unico Nazionale del Terzo Settore
- 38 Prime riflessioni sul regime fiscale degli ETS
- 46 Nuove agevolazioni e forme di sostegno per gli enti del Terzo Settore
- 55 Disciplina dell'impresa sociale nel percorso della riforma
- 68 Imprese sociali in forma cooperativa
- 72 Come cambia il 5xmille

AGEVOLAZIONI E FINANZIAMENTI

- Cooperazione culturale
- Microcredito



RINNOVI RIVISTE 2018

*La dottrina più ricca,
le firme più autorevoli.
Un altro anno con te.*



Rinnova le tue riviste Wolters Kluwer:
carta o digitale, la qualità di sempre
e la possibilità di ricercare **tutta**
la dottrina di tuo interesse in oltre
70 riviste e più di 2.500 libri!

RINNOVA SUBITO I TUOI ABBONAMENTI SU:
WWW.EDICOLAPROFESSIONALE.COM/RINNOVI

ALTRI VANTAGGI TI ASPETTANO

Puoi rinnovare i tuoi abbonamenti anche tramite bollettino postale, chiamando il Numero Verde 800.916.935 o contattando il tuo agente di fiducia, trovi l'elenco completo su: www.shopwki.it/agenzie

Affrettati l'offerta è valida solo fino al 15 dicembre 2017.

Riforma del Terzo Settore

Bilancio, controllo e contabilità nella riforma

Il Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017) ha previsto importanti novità anche per quanto attiene gli obblighi contabili e il sistema dei controlli in materia.

In particolare, l'art. 13 del Decreto definisce gli obblighi in merito alle scritture contabili e alla redazione dei bilanci degli enti appartenenti al Terzo settore, specificando che essi devono redigere un bilancio di esercizio composto di stato patrimoniale e rendiconto finanziario nel quale trovino allocazione, e quindi vengano rappresentati, i proventi e gli oneri rispettivamente conseguiti e sostenuti dall'ente stesso. È stata poi prevista una semplificazione per quegli enti con ricavi e proventi di importo inferiore a 220.000 euro; invece per gli enti con ricavi superiori ad 1 milione di euro è stato previsto l'obbligo di depositare - presso il Registro Unico Nazionale del Terzo settore - il bilancio sociale.

di Marco Gelmetti

7

Riforma del Terzo Settore

Relazione di missione, bilancio sociale e valutazione di impatto sociale

Trasparenza, rendicontazione, informazione verso i diversi soggetti interessati all'operato degli enti costituiscono elementi fondamentali dello spirito e delle previsioni della Legge delega di riforma del Terzo Settore. Ciò in relazione non solo agli aspetti economico-patrimoniali della gestione, ma anche alle attività realizzate, al modo di realizzarle e ai risultati sociali ottenuti. Sulla base di questa prospettiva la Legge delega prevede l'adozione del bilancio sociale e della valutazione dell'impatto sociale.

In questo articolo si fornisce un quadro di insieme di come le previsioni della Legge delega in questa materia siano state attuate nei Decreti legislativi e di alcune questioni che andrebbero considerate nell'elaborazione dei futuri decreti e provvedimenti.

di Giovanni Stiz

21

Riforma del Terzo Settore

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

Con l'entrata in vigore del "Codice del Terzo Settore" (3 agosto 2017) si prospetta un lungo periodo di cambiamenti, evoluzioni, applicazione di regole e procedure nuove.

Uno dei pilastri sui quali la Riforma del Terzo Settore poggia è facilmente identificabile nella volontà di introdurre un nuovo sistema complessivo di organizzazione, vigilanza e controllo degli enti di Terzo Settore.

La Legge delega (Legge 6 giugno 2016, n. 116) ha ben delineato tale obiettivo allorché, alla lett. m), comma 1 dell'art. 4 ha disposto che il Governo intervenisse, con i decreti delegati, anche a "riorganizzare il sistema di registrazione degli enti e di tutti gli atti di gestione rilevanti, secondo criteri di semplificazione e tenuto conto delle finalità e delle caratteristiche di specifici elenchi nazionali di settore, attraverso la previsione di un Registro unico nazionale del Terzo Settore, suddiviso in specifiche sezioni, da istituire presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, favorendone, anche con modalità telematiche, la piena conoscibilità in tutto il territorio nazionale".

L'analisi che segue prende in esame proprio la previsione inerente l'istituzione di un Registro Unico Nazionale degli "Enti di Terzo Settore", nel quale gli "ETS" dovranno obbligatoriamente registrarsi, ove vogliano fruire dei differenti e corposi vantaggi contenuti nella nuova legislazione.

di Paolo Alessandro Pesticcio

29

Riforma del Terzo Settore

Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo Settore

L'introduzione della nuova figura soggettiva degli Enti del Terzo Settore ha comportato anche la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, con conseguente rivisitazione dei relativi regimi fiscali.

Non pare, però, raggiunto l'obiettivo individuato dalla Legge delega di definire gli enti del Terzo Settore in funzione delle finalità di interesse generale perseguite, né quello di razionalizzazione e semplificazione degli aspetti fiscali.

di Paolo Ferri

38

Sommario

Riforma del Terzo Settore

Le nuove agevolazioni e forme di sostegno per gli enti del Terzo Settore

Dal fondo per la promozione dell'attività degli enti del Terzo Settore alle detrazioni per erogazioni liberali, dal sostegno alle organizzazioni di promozione sociale e di volontariato al social bonus, dai titoli di solidarietà al regime fiscale agevolato del social lending, dalle detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali agli enti del Terzo Settore alle misure agevolative per favorire gli investimenti di capitale nelle imprese sociali. Sono queste le principali misure introdotte dalla Riforma del Terzo Settore e dell'impresa sociale per favorire la promozione e il sostegno del complesso mondo delle imprese non profit.

di Bruno Pagamici

46

Riforma del Terzo Settore

La disciplina dell'impresa sociale nel percorso della riforma

Ampliamento dei campi di attività; possibilità di ripartire, seppure in forma limitata, gli utili e gli avanzi di gestione; introduzione di misure fiscali agevolative per chi investe nel capitale sociale delle imprese sociali; possibilità di accedere a forme di raccolta di capitale di rischio tramite portali on line. Sono alcune delle novità introdotte dal D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 dedicato all'impresa sociale.

di Roberto Randazzo, Giuseppe Taffari e Emiliano Giovine

55

Riforma del Terzo Settore

Le imprese sociali in forma cooperativa

Con il D.Lgs. n. 112/2017 è stata approvata la nuova disciplina dell'impresa sociale. Si tratta di un provvedimento atteso che riveste una importanza notevole anche per il settore cooperativo.

Numerose, infatti, sono le norme del Decreto che hanno valenza per le cooperative in genere ed, in particolare, per le cooperative sociali.

di Sara Agostini

68

Riforma del Terzo Settore

Come cambia il cinque per mille?

Completa il quadro dei decreti attuativi della Legge delega sulla riforma del Terzo Settore il provvedimento volto a ridisegnare l'istituto del cinque per mille dell'IRPEF.

Le nuove disposizioni sono legate strettamente all'istituzione del Registro Unico del Terzo Settore e, seppur in vigore da luglio, per diventare pienamente operative attendono l'emanazione di uno specifico Decreto di attuazione. È però possibile avere fino da ora una prima idea di quali saranno i cambiamenti attesi e che impatto avranno sull'istituto.

di Marta Saccaro

72

Agevolazioni e finanziamenti

Le opportunità

... dall'Europa

76

... dallo Stato

78

... dalle Regioni

83

a cura di Bruno Pagamici

Notiziario AIRCES

Notiziario

90

Agenda

Le scadenze di novembre - dicembre 2017

98

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Coordinamento:

Laura Macrì - Responsabile servizio fiscale Federcoop Nullo Baldini Ravenna - Dottore Commercialista e Revisore Legale

Gian Mario Colombo - Dottore commercialista in Milano

Comitato di Redazione:

Gianni Bragaglia - Presidente AIRCES (Associazione italiana revisori legali dell'Economia Sociale)

Giannino Cascardo - Economista d'impresa

Laura Castaldi - Professore diritto tributario Università Siena

Patrizia Clementi - Responsabile ufficio Avvocatura Curia Arcivescovile Milano

Emanuele Cusa - Professore associato di diritto commerciale presso l'Università di Milano-Bicocca e Avvocato

Sebastiano Di Diego - Dottore commercialista e revisore legale dei conti; Professore a contratto di Economia e gestione delle imprese presso l'Università degli Studi di Camerino

Laura Iacone - Ministero Sviluppo economico

Guido Martinelli - Avvocato; Professore aggregato presso l'Università di Ferrara di "Legislazione sportiva"

Pier Luigi Morara - Avvocato

Monica Poletto - Presidente di CDO Opere Sociali; Dottore commercialista

Paola Polliani - Avvocato giuslavorista - Socio Avvocati Giuslavoristi Italiani (AGI)

Roberto Randazzo - Avvocato e Professore a contratto presso l'Università Commerciale "L. Bocconi"

Claudio Riciputi - Legacoop - Politiche del lavoro, relazioni industriali e previdenza

Marta Saccaro - Dottore commercialista

Maurizio Setti - Dottore commercialista

Editrice

Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile

Giulietta Lemmi

Redazione

Paola Boniardi, Lia Longo

Pubblicità



Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la pubblicazione il 19 ottobre 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli, ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsos Redazione Cooperative e Enti non profit
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. 02 82476.016 - Fax 02 82 476.883
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri, arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsos Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 824761 - Fax 02 82476.999
Servizio risposta automatica: Tel. 02 82476.999

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 745 del 24 novembre 2000.
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale -
D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.

Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI). Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it

Italia

Annuale € 205,00

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assoldatall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

FISCO 2017

di Raffaele Artina, Valerio Artina, Saverio Cinieri,
Roberto Fanelli, Marco Peirola, Franco Ricca

Fisco 2017 è la Guida operativa che fornisce il quadro completo ed esaustivo di tutti gli adempimenti tributari spaziando dalle **imposte sui redditi** (IRPEF, IRES e IRAP) a quelle **indirette** (IVA, Registro) sino alle **tasse e imposte locali** (tra cui IMU, TASI, TARI) e ai tributi minori.

E' stato **aggiornato** con la legge di bilancio 2017 (L. 11/12/2016, n. 232) e con il recente Decreto Milleproroghe (D.L. 30/12/2016, n. 244, convertito in Legge 27/2/2017, n. 19).

Il volume mediante schemi pratici, esemplificazioni, una ricca casistica e grazie alla competenza e professionalità degli Autori garantisce al lettore la completezza dei contenuti.



Bilancio, controllo e contabilità nella riforma

di **Marco Gelmetti**

L'approfondimento

Il Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017) ha previsto importanti novità anche per quanto attiene gli obblighi contabili e il sistema dei controlli in materia.

In particolare, l'art. 13 del Decreto definisce gli obblighi in merito alle scritture contabili e alla redazione dei bilanci degli enti appartenenti al Terzo settore, specificando che essi devono redigere un bilancio di esercizio composto di stato patrimoniale e rendiconto finanziario nel quale trovino allocazione, e quindi vengano rappresentati, i proventi e gli oneri rispettivamente conseguiti e sostenuti dall'ente stesso. È stata poi prevista una semplificazione per quegli enti con ricavi e proventi di importo inferiore a 220.000 euro; invece per gli enti con ricavi superiori ad 1 milione di euro è stato previsto l'obbligo di depositare - presso il Registro Unico Nazionale del Terzo settore - il bilancio sociale.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

Legge 6 giugno 2016, n. 106

A seguito della pubblicazione del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 è stato approvato il Codice del Terzo Settore (d'ora in avanti Cts), a norma dell'art. 1, comma 2, lett. b), della Legge 6 giugno 2016, n. 106 (Legge delega).

In questo contesto, gli articoli a cui si farà riferimento sono per quanto concerne la rendicontazione finanziaria, l'art. 13, "Scritture contabili e bilancio", per quanto riguarda la rendicontazione sociale, l'art. 14, "Bilancio sociale", per quanto riguarda il sistema dei controlli, l'art. 30, "Organo di controllo", e l'art. 31,

"Revisione legale dei conti", ed infine in relazione al sistema di contabilità fiscale, l'art. 87, "Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore".

Bilancio e pubblicità

L'art. 13 tratta unicamente del "bilancio", fatta eccezione per la previsione (art. 13, comma 4, Cts) che richiede agli Enti del Terzo settore (d'ora in avanti Ets) che svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente sotto forma di impresa commerciale di tenere le scritture di cui all'art. 2214, c.c.

Il bilancio degli Ets in quest'ambito è messo in relazione alle "dimensioni economiche", come indicato dalla Legge delega (Legge n. 106/2016, art. 4, comma 1, lett. G), così da includere, con un approccio modulare, disposizioni semplificate per gli enti di minori dimensioni. Sono, a tale fine, distinti, gli Ets "non piccoli" da quelli "piccoli": questi ultimi, in base a quanto contenuto nell'art. 13, comma 2, del Cts, sono gli enti "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro".

Il bilancio degli Ets "non piccoli" dovrebbe, essere composto da: stato patrimoniale, rendiconto finanziario e relazione di missione. Nello specifico, la relazione è destinata a illustrare "le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie" (art. 13, comma 1, Cts). A parere di chi scrive, il "rendiconto finanziario" ("rendiconto gestionale" nello schema di Decreto) non può che essere un rendiconto per competenza economica inerente

Marco Gelmetti - Responsabile Economico-Finanziario - Azienda Regionale Emergenza Urgenza

l'attività svolta nella gestione, considerata anche la previsione di indicare "proventi" ed "oneri".

Il bilancio degli Ets "piccoli" può (rappresenta quindi una facoltà) essere rappresentato dal solo rendiconto finanziario per cassa. Il bilancio di tali enti sembra privo, perciò, anche dell'informativa qualitativa (relazione di missione). Ad ogni modo, si ritiene che anche i piccoli dovranno documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse (secondo quanto previsto dallo stesso art. 13, comma 6).

In generale, non sono previste disposizioni tecniche di riferimento, in quanto il testo rinvia per intero ad una successiva modulistica approvata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, sentito il costituendo Consiglio nazionale del Terzo settore. Il rinvio alla sola "modulistica" sembra richiamare l'intendimento di avere da parte del Ministero solo degli "schemi di bilancio". Il riferimento di partenza per la predisposizione dei suddetti schemi potrebbero essere le raccomandazioni contabili del CNDC o gli schemi predisposti dall'Agenzia per il Terzo settore (articolate, peraltro, sempre sulle citate raccomandazioni).

Si deve osservare il carattere pubblicistico del bilancio, il quale con la riforma dovrà essere depositato presso il Registro Unico Nazionale del Terzo settore (registro ancora da istituire). Invece, le Imprese sociali depositeranno il proprio bilancio presso il Registro delle imprese. Si veda la Tavola n. 1.

Schemi di bilancio: alcune problematiche

Prima di entrare nel merito degli schemi di bilancio può essere utile un richiamo alle problematiche tipiche del settore.

Nella prassi contabile del nostro Paese i bilanci degli enti non profit, purtroppo, sono stati più attenti agli aspetti fiscali che a quelli civilistici. In effetti, spesso, il bilancio veniva redatto come un documento fiscale, cioè come un allegato alla dichiarazione dei redditi.

Inoltre, seguendo una prassi contabile discutibile, in uso nel nostro Paese, ma non ad esempio nei Paesi anglosassoni, questi enti non ritenevano di iscrivere a bilancio i costi (e i ricavi) figurativi, e sono stati spesso in difficoltà nel redigere il bilancio, allorché si trattasse di ripartire i costi comuni alle diverse attività svolte

dallo stesso ente allo scopo di determinare il risultato economico di ciascuna area gestionale.

Il risultato di tutto ciò è stato estremamente negativo, in rapporto sia al principio di trasparenza e di completezza dell'informazione di bilancio (soprattutto ove la presenza del volontariato, religioso e laico, è stata significativa) sia per la determinazione di un corretto risultato dell'esercizio, e della rilevazione del contributo che ogni singola attività dà al conseguimento del risultato complessivo della gestione.

Sarebbe importante, invece, stabilire le modalità di contabilizzazione di tali costi e la loro rappresentazione nel rendiconto della gestione, pur in assenza in Italia di principi contabili che ne giustificano a pieno titolo il loro inserimento nelle scritture contabili, poiché essi non hanno una contropartita in termini monetari.

Prima di proseguire ulteriormente con tale argomento conviene fare due precisazioni:

- le aziende gestite dagli enti non profit sono volte al perseguimento di obiettivi metaeconomici in presenza di vincoli economico-patrimoniali monetari;
- l'equilibrio economico-finanziario della gestione non è un fine, ma una condizione necessaria, anche se non sufficiente (in quanto occorre valutare anche le qualità del servizio reso), non solo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, ma per la stessa sopravvivenza dell'istituzione nel tempo.

Poiché in questi enti l'esercizio delle attività di carattere sociale, in condizioni di equilibrio, è strumento per il perseguimento della missione, è di grande rilevanza, in presenza, tra l'altro, come vedremo, di peculiarità gestionali significative (es. volontariato) rappresentare correttamente il risultato della gestione, tenendo conto di tutti gli elementi che concorrono a formarlo.

Sotto il profilo contabile, un aspetto peculiare nella rappresentazione dei costi di gestione è la configurazione dei costi figurativi.

Come è noto, le organizzazioni non profit ricevono in varie forme erogazioni liberali per lo svolgimento della loro attività istituzionale.

Pertanto, nell'economia di tali aziende, oltre ai ricavi monetari, non dovranno essere trascurati quelli in natura e quelli detti figurativi perché non misurati da

concrete entrate monetarie. Caso tipico sono le prestazioni di servizi offerte gratuitamente.

È stato chiarito in dottrina che “l’attribuzione in moneta di conto a siffatti redditi avviene, di solito, con riferimento ai c.d. prezzi correnti di mercato per i beni acquisiti in natura ed alle somme che si potrebbero riscuotere se determinate attività patrimoniali,

invece di essere godute dagli stessi soggetti di azienda, venissero cedute a terzi o in affitto per i redditi figurativi”.

Nella stessa direzione si muove la Raccomandazione n. 1 del Consiglio Nazionale dell’Ordine dei Dottori Commercialisti per il non profit la quale sottolinea che “la rilevazione delle liberalità non monetarie deve

Tavola n. 1

	ETS “non piccoli”	ETS “piccoli”	ETS “impresa commerciale”
Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate	> Euro 220.000,00	< Euro 220.000,00	
Composizione del bilancio d’esercizio	- Stato patrimoniale. - Rendiconto finanziario (con l’indicazione dei proventi e degli oneri dell’ente). - Relazione di missione.	- Rendiconto finanziario per cassa.	Codice civile artt. 2423 ss.
Schemi di bilancio	Modulistica definita con D.M., sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore.	Modulistica definita con D.M., sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore.	Codice civile artt. 2423 ss.
Deposito, pubblicazione	Registro Unico Nazionale del Terzo settore.	Registro Unico Nazionale del Terzo settore.	Registro delle imprese.
Riferimenti per la definizione della modulistica di bilancio da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali			
– Agenzia del Terzo settore - “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit” (2009).			
– CNDC, Commissione aziende non profit - Raccomandazione n. 1 “Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit”.			
– CNDC, Commissione aziende non profit - Raccomandazione n. 3 “La nota integrativa e la relazione di missione”.			
Ulteriore documentazione relativa al bilancio:			
– Tavolo tecnico per l’elaborazione dei Principi contabili per gli enti non profit, Principio n. 1 “Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli Enti non profit” (2010).			
– Tavolo tecnico per l’elaborazione dei Principi contabili per gli enti non profit, Principio n. 2 “L’iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d’esercizio degli enti non profit” (2012).			

essere effettuata al loro valore normale, inteso come il valore al quale i beni o i servizi possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario. I prezzi di mercato risultano solitamente essere la migliore espressione del valore normale delle liberalità non monetarie incluse le erogazioni di servizi; se essi non sono disponibili, il valore normale delle attività erogate è stimato sulla base dei prezzi di mercato di risorse simili o sulla base delle valutazioni effettuate da un perito indipendente”.

Analogo discorso può essere fatto per i costi c.d. figurativi. La presenza di questa configurazione di costo è assai diffusa nelle organizzazioni non profit. Caso tipico è quello delle prestazioni gratuite dei volontari, siano essi religiosi o laici; ma, più in generale, occorre fare riferimento all'uso gratuito, da parte della gestione, di particolari fattori produttivi resi disponibili dal soggetto (organizzazione non profit) che esercita l'attività, di fatto impiegati nel processo di produzione dei servizi istituzionali. Gli esempi che si possono fare a questo proposito sono numerosi.

Schemi di bilancio previsti dal Codice civile per le imprese, in quanto compatibili

L'orientamento del legislatore in questo ultimo decennio, come pure nei principi indicati all'interno della Legge delega, è stato quello di fare adottare anche nel Terzo settore le norme civilistiche che, come è noto, si rifanno alla IV Direttiva CEE in quanto applicabili. Una scelta del genere è in astratto condivisibile in quanto si fa riferimento a una disciplina completa della materia, già collaudata a livello operativo. In tal modo, gli operatori avrebbero la possibilità di avvalersi di regole certe la cui adozione favorirebbe non solo la redazione, ma anche la soluzione dei problemi interpretativi che dovessero sorgere intorno ai documenti di bilancio, data l'abbondante dottrina e giurisprudenza che si è andata formando nel tempo.

Fino a questo punto, nulla da eccepire. Occorre peraltro aggiungere che le indicazioni fornite dal legislatore, mentre si adattano abbastanza bene alle aziende che producono servizi (in quanto gestiscono attività aventi un rilevante contenuto economico, in molti casi in regime di impresa), non sono

meccanicamente trasportabili in altri settori del variegato mondo non profit, soprattutto quando abbiamo un mercato di collocamento del prodotto.

Secondo le indicazioni richiamate sopra, dunque, il bilancio di un'organizzazione non lucrativa, pubblica o privata, dovrebbe essere costituito dai documenti previsti dall'art. 2423 del c.c. Lo stesso legislatore ha tuttavia provveduto nei casi in cui ha disposto la elaborazione di un bilancio-tipo ad adottare il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico, pur mantenendo i principi generali previsti dal c.c. (unità del bilancio, completezza della informazione, chiarezza, competenza, attendibilità, prudenza, neutralità, prevalenza della sostanza sulla forma, comparabilità e significatività dei dati) per alcune importanti attività del mondo non profit.

Del resto, lo stesso Codice civile contiene la possibilità di deroghe che ci interessano particolarmente; infatti, se necessario:

- devono essere fornite informazioni complementari a quelle richieste dalla legge (D.Lgs. n. 127/1991 e art. 2423, comma 3, c.c.) attraverso l'inserimento di voci nello schema-tipo;
- non devono essere applicate quelle disposizioni del Codice civile in materia di bilancio che contrastano con la rappresentazione veritiera e corretta del bilancio stesso (art. 2423, comma 4).

Vale la pena di citare qui il caso delle Aziende del Sistema Sanitario Nazionale, per le quali, a seguito del processo di aziendalizzazione, è stata prevista l'adozione di uno schema di bilancio - tipo (art. 5 D.Lgs. n. 502/1992, integrato dal D.Lgs. n. 517/1993), redatto peraltro secondo lo schema previsto dal D.Lgs. n. 127/1991, dal quale si discosta in alcuni punti per aderire maggiormente alle specifiche esigenze del settore sanitario. Anche per le Aziende di servizi dipendenti dagli enti locali, è stato adottato un bilancio-tipo (D.M. 26 aprile 1995) la cui struttura ricalca quella prevista dalla IV Direttiva CEE, rinviando, quindi, implicitamente, a quanto previsto in materia di bilancio dal Codice civile. Altri esempi si potrebbero citare (vedi anche il D.Lgs. n. 367/1996 per le fondazioni di enti lirici), dai quali emerge chiaramente la tendenza del legislatore ad estendere anche agli enti non profit schemi di