

**Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale
degli Enti del Terzo Settore ed Imprese Sociali,
in base al Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali
*4 luglio 2019 - Gazzetta Ufficiale n. 186 del 9 agosto 2019***

Premessa d'inquadramento

La Riforma del Terzo Settore, avviata con la Legge 6 giugno 2016, n. 106, «*Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*» ha assoggettato gli enti del Terzo settore, all'art. 3, comma 1, lettera a) agli «**obblighi di trasparenza e di informazione**, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente anche mediante la pubblicazione nel suo sito internet istituzionale» imponendo all'art. 4, comma 1, lettera d) che le forme e modalità di amministrazione e controllo degli enti siano ispirate tra gli altri al principio della trasparenza.

In attuazione di quanto sopra:

- ❑ il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 ha previsto all'art. 14, comma 1 che «*Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale*»
- ❑ il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante la «Revisione della disciplina in materia di impresa sociale», ha stabilito all'art. 9, comma 2 che «*le imprese sociali, ivi comprese le cooperative sociali e i loro consorzi, depositino presso il registro delle imprese e pubblichino nel proprio sito internet il bilancio sociale*»

Premessa d'inquadramento

Con Decreto del 4 luglio 2019, pubblicato su G.U. il 9 agosto 2019 viene quindi emanata l'Adozione delle Linee Guida per la redazione del bilancio sociale degli Enti del Terzo Settore, che dispone di procedere **congiuntamente** sia per gli ETS che per le Imprese Sociali alla definizione delle predette linee guida.

Le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione, quindi **dall'esercizio sociale 2020**.

Al paragrafo 7) delle Linee Guida viene disposto che **il bilancio sociale deve essere approvato dall'organo statutariamente competente, dopo essere stato esaminato dall'organo di controllo che lo integra con le informazioni sul monitoraggio e con l'attestazione di conformità alle linee guida.**

Gli ETS hanno obbligo di:

- depositare il bilancio sociale presso il RUNTS **entro il 30 giugno** di ogni anno con riferimento all'esercizio precedente (art. 48, comma 3, D.lgs.117/2017)
- pubblicare il bilancio sociale sul proprio sito internet.

Premessa d'inquadramento

Sempre nel paragrafo 7) delle Linee Guida viene disposto che le Imprese Sociali hanno l'obbligo di depositare il bilancio sociale nel Registro Imprese. In assenza di una specifica disposizione contenuta nel D.lgs. 112/2017, si ritiene che il termine sia **entro il 30 giugno** di ogni anno con riferimento all'esercizio precedente con l'obbligo di pubblicare il bilancio sociale sul proprio sito internet.

Le imprese sociali che sono costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, che si avvalgono del maggior termine per l'approvazione del bilancio d'esercizio potranno effettuare il deposito del bilancio sociale nella medesima scadenza consentita dalla legge, per ragioni di semplificazione procedimentale.

E' possibile per un ETS procedere volontariamente alla redazione del bilancio sociale ed in tal caso l'ente dovrà effettuare una diffusione tramite i canali di comunicazione digitali propri o delle relative reti associative. La pubblicazione sul sito internet e sugli altri canali digitali dovrà avvenire assicurando per quanto possibile criteri di accessibilità e di pronta reperibilità delle informazioni (ad esempio anche creando sul sito una pagina o sezione dedicata).

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

Le Linee Guida per la redazione del Bilancio Sociale di ETS ed IS sono disciplinati in 7 paragrafi operativi, che qui di seguito si espongono:

1. Introduzione e riferimenti normativi

2. Le finalità delle linee guida

3. I Soggetti tenuti alla redazione del bilancio sociale

4. I Destinatari del bilancio sociale

5. I Principi di redazione del bilancio sociale

6. La struttura e il contenuto del bilancio sociale

7. L'approvazione, il deposito, la pubblicazione e la diffusione del bilancio sociale

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

1. Introduzione e riferimenti normativi

All'interno del paragrafo sono stabiliti i concetti «chiave» richiesti dal Legislatore.

*«... In linea di massima ...**il legislatore****individua nel bilancio sociale**, **lo strumento** attraverso il quale gli enti stessi possono dare attuazione ai numerosi richiami alla **trasparenza, all'informazione, alla rendicontazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi presenti nella legge delega.***

***Il bilancio sociale non deve essere confuso con la relazione di missione** (art. 13 del codice), che insieme allo stato patrimoniale e al rendiconto finanziario forma il bilancio di esercizio degli enti e «illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie».*

Inoltre, il bilancio sociale deve essere visto non solo nella sua dimensione finale di atto, ma anche in una dimensione dinamica come processo di crescita della capacità dell'ente di rendicontare le proprie attività da un punto di vista sociale attraverso il coinvolgimento di diversi attori e interlocutori.»

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

1. Introduzione e riferimenti normativi

All'interno del paragrafo sono richiamati alcuni articoli del D.lgs. 117/2017:

Articolo 16: *gli enti danno conto nel bilancio sociale di aver rispettato il principio secondo cui «la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda», in coerenza con l'analoga disposizione dell'art. 13 comma 1 del D.lgs. 112/2017 a cui si deve aggiungere quanto disposto nell'art. 11, comma 3, relativo all'indicazione delle forme e modalità di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti;*

Articolo 30: *il bilancio sociale da' atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci sull'osservanza «delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8» e contiene l'attestazione dei sindaci stessi circa la conformità del documento alle linee guida di cui all'art. 14; analoga previsione è rinvenibile all'art. 10, comma 3 del decreto legislativo n. 112/2017 relativamente alle imprese sociali*

Articolo 39: *negli enti filantropici il bilancio sociale «deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche».*

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

2. Le finalità delle linee guida

All'interno del presente paragrafo si trova una prima definizione di bilancio sociale inteso come uno «strumento di **rendicontazione delle responsabilità dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici (1)**, delle attività svolte da un'organizzazione. Ciò al fine di offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio»

*(1) La locuzione «rendicontazione delle responsabilità dei comportamenti e dei risultati sociali ambientali ed economici» può essere sintetizzata utilizzando il termine anglosassone di «**Accountability**».*

Pertanto il Legislatore:

«sottolinea la necessità di fornire informazioni ulteriori rispetto a quelle meramente economiche e finanziarie»

e la «possibilità data ai soggetti interessati, attraverso il bilancio sociale, di **conoscere il valore generato dall'organizzazione** ed effettuare comparazioni nel tempo dei risultati conseguiti»

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

2. Le finalità delle linee guida

In questo modo il bilancio sociale si propone di:

- a) fornire a tutti gli stakeholders un quadro complessivo delle attività, della loro natura e dei risultati dell'ente;
- b) aprire un processo interattivo di comunicazione sociale;
- c) favorire processi partecipativi interni ed esterni all'organizzazione;
- d) fornire informazioni utili sulla qualità delle attività dell'ente per ampliare e migliorare le conoscenze e le possibilità di valutazione e di scelta degli stakeholders;
- e) dare conto dell'identità e del sistema di valori di riferimento assunti dall'ente e della loro declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali, nei loro risultati ed effetti;
- f) fornire informazioni sul bilanciamento tra le aspettative degli stakeholders e indicare gli impegni assunti nei loro confronti;
- g) rendere conto del grado di adempimento degli impegni in questione;
- h) esporre gli obiettivi di miglioramento che l'ente si impegna a perseguire;
- i) fornire indicazioni sulle interazioni tra l'ente e l'ambiente nel quale esso opera;
- j) rappresentare il «valore aggiunto» creato nell'esercizio e la sua ripartizione.

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

3. I Soggetti tenuti alla redazione del bilancio sociale

Sono i seguenti soggetti:

- gli Enti del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro (art. 14, comma 1 decreto legislativo n. 117/2017);
- i centri di servizio per il volontariato** (art. 61, comma 1, lettera l, decreto legislativo n. 117/2017);
- le imprese sociali (art. 9, comma 2, decreto legislativo n. 112/2017), ivi comprese le cooperative sociali;
- i gruppi di imprese sociali** (con l'obbligo, ai sensi dell'art. 4, comma 2, decreto legislativo n. 112/2017, di redigerlo in forma consolidata).

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

4. I Destinatari del bilancio sociale

Il bilancio sociale è per sua natura un **documento pubblico**, rivolto a tutti gli stakeholders interessati a reperire informazioni sull'ente del Terzo settore che lo ha redatto, attraverso il quale *«i lettori devono essere messi nelle condizioni di valutare il grado di attenzione e considerazione che l'Organizzazione riserva nella propria gestione rispetto alle esigenze degli stakeholders»* .

E' evidente come tra i destinatari del bilancio sociale vi siano gli operatori, decisori e amministratori interni, ovvero coloro che all'interno dell'ente formulano e/o approvano le strategie e le pongono in essere, gli associati, che approvano il bilancio annuale e sono chiamati a condividere le strategie di più lungo periodo, le istituzioni (autorità amministrative e decisori politici), il pubblico dei potenziali donatori.

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

5. I Principi di redazione del bilancio sociale

Si tratta di 10 principi che richiamano i postulati di bilancio (punti 7,8,9) ma sono interessanti nei contenuti dei punti 4) e 10) in riferimento all'estensore terzo del bilancio sociale che possa agire in completa autonomia ed indipendenza di giudizio:

- 1) rilevanza
- 2) completezza
- 3) trasparenza
- 4) **neutralità**
- 5) competenza di periodo
- 6) comparabilità
- 7) chiarezza
- 8) veridicità e verificabilità
- 9) attendibilità
- 10) **autonomia delle terze parti**

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

6. La struttura e il contenuto del bilancio sociale

La struttura del Bilancio Sociale è di 8 punti che devono necessariamente rispondere a dei contenuti indicati nel decreto. Ho provato a suddividerli in tre aree distinte di lavoro.

AREA DI LAVORO GENERALE

- 1) Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale**
- 2) Informazioni generali sull'ente**
- 3) Struttura, governo e amministrazione**
- 4) Persone che operano per l'ente**

Le Linee Guida del Bilancio Sociale

6. La struttura e il contenuto del bilancio sociale

AREA DI LAVORO OBIETTIVI ED INFORMATIVE

- 5) Obiettivi ed attività
- 6) Situazione economico - finanziaria
- 7) Altre informazioni



2. Le finalità delle linee guida

AREA DI LAVORO CONTROLLO

- 8) Monitoraggio svolto dall'organo di controllo

**Commento alla risoluzione 28.06.2019, n. 63/E,
in riferimento alla disciplina ai fini Ires e imposta di registro
della trasformazione di un'associazione riconosciuta in fondazione**

Commento alla Risoluzione n.63/E/2019

La Risoluzione affronta il delicato tema della disciplina ai fini Ires ed imposta di registro della trasformazione di un'associazione riconosciuta in fondazione.

In particolare sono state affrontate due tematiche:

- 1) **l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa** (ai sensi dell'art. 4, c. 1, lett. c) della tariffa, parte prima allegata al D.P.R. 131/1986);
- 2) **la conferma di regime di neutralità fiscale** previsto dall'art. 170, c. 1, del Tuir.

L'Agenzia delle Entrate, in riferimento al primo tema , precisa che quando si tratta di enti diversi dalle società, l'imposta di registro è applicabile in misura fissa, nel momento in cui questi *“abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole”*.

Nel caso in esame l'Agenzia Entrate tratta l'associazione come un ente commerciale che si trasforma in fondazione avente a sua volta la qualifica di ente commerciale, quindi ritenendo applicabile all'atto di trasformazione l'imposta di registro in misura fissa.

Commento alla Risoluzione n.63/E/2019

Ovvero l'Agenzia delle Entrate con questa Risoluzione esprime che il concetto di non lucratività non coincide necessariamente con quello di non commercialità: un'attività istituzionale dal punto di vista civilistico, può essere considerata commerciale ai fini fiscali, allorché si verificano i presupposti di cui all'art. 55 del Tuir.

In questo senso, si spiega il fatto che un ente non lucrativo (associazione o fondazione), istituito ai sensi dell'art. 14 e seguenti C.C., possa essere inquadrato fiscalmente come ente commerciale nel momento in cui, come nel caso della Risoluzione, eserciti in via principale attività commerciale (si veda art. 149 del Tuir).

In ogni caso con l'operatività del RUNTS troverà applicazione l'art. 82, c. 3 D.lgs. 117/2017, che dispone che *“agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione posti in essere da enti del Terzo settore, le imposte di registro ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa”*.

Nel periodo transitorio tale norma è già applicabile per Onlus, OdV e APS, che possono quindi già godere dell'agevolazione di cui sopra.

Commento alla Risoluzione n.63/E/2019

In riferimento alla conferma di regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 170, c. 1, del Tuir, l'Agenzia precisa che l'applicazione del principio di neutralità fiscale delle operazioni straordinarie in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti a quello o quelli risultanti dalle citate operazioni, implica un sistema di rilevazione dei valori che è proprio delle società commerciali (Ris. 15.04.2008, n. 152/E).

Nel presupposto che l'associazione, qualificabile come ente commerciale, si trasformi in fondazione, qualificabile anch'essa come ente commerciale, si ritiene applicabile il regime di neutralità fiscale previsto dal citato art. 170, c. 1 del Tuir.

Anche ai fini Ires vige il principio della continuità del regime di imposta. Pertanto, non sorgono plusvalenze nel momento in cui si passa da sfera commerciale dell'associazione a sfera commerciale della fondazione; in caso contrario (passaggio da commerciale a istituzionale) si avrebbe un tipico fenomeno di autoconsumo.



SERATE DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE GRUPPO DI LAVORO ENTI NO PROFIT

.....PROSSIMI APPUNTAMENTI

... Il terzo lunedì del mese

Next step: lunedì 21 ottobre 2019