

MATTEO POZZOLI

Il bilancio degli enti del Terzo settore

Analisi del decreto del Ministero
del lavoro e delle politiche sociali
del 5 marzo 2020 e dell'OIC 35
Principio Contabile ETS

PRESENTAZIONE DI MICHELE DE TAVONATTI E DAVID MORO



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

MATTEO POZZOLI

Il bilancio degli enti del Terzo settore

Analisi del decreto del Ministero
del lavoro e delle politiche sociali
del 5 marzo 2020 e dell'OIC 35
Principio Contabile ETS

ISBN 978-88-99517-37-3

© Copyright Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti.

Finito di stampare a Aprile 2023.

Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Michele de Tavonatti

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gian Luca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Eliana Quintili

Antonio Repaci

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Giuseppe Venneri

Gabriella Viggiano

COLLEGIO DEI REVISORI

Presidente

Amedeo Sacrestano

Componenti

Stefano Banchetti

Marco Rigamonti

CNDCEC

Piazza della Repubblica, 59

00185 - Roma

Tel. 06.47863300

Fax. 06.47863349

E-mail info@commercialisti.it

Web. www.commercialisti.it

Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

CONSIGLIO DI GESTIONE

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Massimo Da Re

Cosimo Damiano Latorre

Andrea Manna

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

COLLEGIO DEI REVISORI

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele

FNC

Piazza della Repubblica, 68

00185 - Roma

Tel. 06.4782901

Fax. 06.4874756

E-mail info@fncommercialisti.it

Web. www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it

Indice

Presentazione	9
----------------------	---

Introduzione	13
---------------------	----

PARTE I - IL RUOLO DEL BILANCIO NELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

1. Inquadramento normativo e centralità del bilancio	15
---	----

1.1. Definizione e ruolo del bilancio	15
1.2. Ambito di applicazione: bilanci diversi per realtà diverse	18
1.3. Il deposito del bilancio	22
1.4. La pratica di deposito di bilancio da parte del commercialista (Mario Di Bella e Matteo Pozzoli)	27
1.5. I dati del bilancio per le attività diverse	39
1.6. Il “caso” del bilancio ai fini della determinazione del patrimonio minimo	42

2. Norme legislative e tecniche per la redazione del bilancio: la casa dei principi contabili	57
--	----

2.1. Il bilancio nel Codice del Terzo settore	57
2.2. Il decreto 5 marzo 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali	60
2.3. I principi contabili dell’Organismo Italiano di Contabilità	62
2.4. Le regole da seguire per gli enti neoiscritti nel Registro	65
2.5. Il bilancio delle Onlus nel periodo transitorio	66

PARTE II - AMMINISTRAZIONE E MODULISTICA

3. Elementi preliminari per la lettura del bilancio	70
--	----

3.1. Determinazione della soglia	70
3.2. Tecnica di rilevazione dei componenti reddituali	74
3.3. Struttura del bilancio	81
3.4. La rendicontazione delle raccolte pubbliche effettuate occasionalmente	85
3.5. Attività di vigilanza e revisione legale dei conti	89

4. Gli schemi di bilancio per gli Ets non piccoli	103
4.1. Approccio di riferimento	103
4.2. Stato patrimoniale	103
4.3. Rendiconto gestionale	117
4.4. Relazione di missione	126
5. Gli schemi di bilancio per gli Ets piccoli	148
5.1. Forma e contenuto del rendiconto per cassa	148
6. Dal piano dei conti al bilancio (e viceversa)	158
6.1. La tenuta del piano dei conti: riflessioni concettuali, tecniche, ed operative	158
PARTE III - PRINCIPI CONTABILI	
7. I postulati di bilancio	165
7.1. Inquadramento generale	165
7.2. La continuità aziendale	168
8. Transazioni non sinallagmatiche	171
8.1. Definizioni e ambito di applicazione	171
8.2. Il trattamento contabile secondo la prassi precedentemente in uso	176
8.3. Le disposizioni del principio contabile dell'Organismo Italiano di Contabilità	184
9. Componenti figurativi e attività volontaristica	206
9.1. Inquadramento generale	206
9.2. Il trattamento contabile secondo la prassi precedente	210
9.3. Le disposizioni del principio contabile dell'Organismo Italiano di Contabilità	212
10. Il passaggio al nuovo regime	217
10.1. Inquadramento generale	217
10.2. La soluzione "retroattiva pura"	219
10.3. La soluzione "retroattiva parziale"	222
10.4. La soluzione prospettica	223
10.5. Le semplificazioni applicabili in sede di prima adozione	225
10.6. Informativa nella relazione di missione	227

11. Altre tematiche	229
11.1. Quote associative	229
11.2. Impairment	232
Bibliografia	239
L'autore	248

Presentazione

La Riforma del Terzo settore è un tema estremamente rilevante per i professionisti, in generale, e per i commercialisti, in particolare.

Difficile pensare a un ente non profit o a un ente sportivo dilettantistico che non abbia il supporto di un iscritto all'albo. Questa "vicinanza" si è consolidata, ed anzi si è rafforzata con la pubblicazione e l'entrata in vigore dei decreti implementativi della legge delega n. 106 del 6 giugno 2016 concernenti la predetta Riforma, quali, *in primis*, il d.lgs. n. 117 del 3 luglio 2017 recante il "Codice del Terzo settore" e il d.lgs. n. 112 del 3 luglio 2017 recante la "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale".

Dalla lettura dei testi di legge e dei pronunciamenti ministeriali emerge con chiarezza come il legislatore affidi, esplicitamente o implicitamente, ai commercialisti un ruolo cruciale nella gestione degli "enti del Terzo settore".

Accanto al tradizionale ruolo di consulente fiscale e contabile, l'art. 30 del Codice del Terzo settore ha previsto che un commercialista, unitamente agli altri professionisti di cui all'art. 2397, co. 2 del codice civile, costituisca la componente "qualificata" dell'organo di controllo. Tutti i componenti dell'organo di controllo, laddove all'organo sia affidata anche l'attività di revisione legale di cui all'art. 31 del Codice del Terzo settore, o (ovviamente) il revisore legale incaricato devono essere iscritti nell'apposito registro. La relazione per l'attestazione del patrimonio minimo degli enti del Terzo settore che desiderano acquisire la personalità giuridica deve, poi, essere giurata da un revisore legale (art. 22, co. 4 del Codice del Terzo settore).

Particolarmente tecnico è, quindi, il ruolo che svolge il commercialista nella predisposizione del bilancio, tema che è oggetto del volume qui presentato, predisposto dal Prof. Matteo Pozzoli e giunto alla sua terza edizione.

Non è un caso che l'art. 20 del decreto n. 106 del 15 settembre 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali preveda che il commercialista iscritto all'albo possa, evidentemente munito di delega, provvedere al deposito degli atti dell'ente presso il Registro Unico Nazionale del Terzo settore.

A livello tecnico, si deve rilevare che a partire dai bilanci d'esercizio 2021, gli schemi di bilancio sono predisposti secondo gli schemi ministeriali del 5 marzo 2020 e sulla base dell'OIC 35 Principio contabile Ets. La redazione del bilancio, come evidenziato dal testo, richiede una conoscenza specifica delle norme di bilancio che segue il naturale orientamento di professionalizzazione del settore.

Stesso discorso dicasi anche per la predisposizione del bilancio sociale di cui alle linee guida ministeriali del 4 luglio 2019, che svolge una funzione comunicativa essenziale, soprattutto per gli enti di maggiori dimensioni.

È importante evidenziare che le previsioni del Legislatore, incluse quelle menzionate, sono disposizioni modulari che crescono al crescere del volume degli interessi coinvolti e che contribuiscono a definire un sistema di trasparenza e *accountability* capace di soddisfare le esigenze informative della collettività di riferimento.

Tali richieste sono, di fatto, poste a garanzia di tutti gli *stakeholder* e contribuiscono a legittimare l'attività dell'ente nel suo contesto di riferimento, "giustificando" anche il trattamento di favore riservato dallo Stato verso gli enti del Terzo settore.

Per i predetti motivi, la figura del commercialista è essenziale e lo sarà ancora di più quando, con l'attesa autorizzazione della Commissione Europea, entrerà in vigore il nuovo disposto fiscale, e agli iscritti quali esperti fiscali, sarà chiesto di gestire il passaggio nonché l'adozione del nuovo regime.

In questo contesto, il Consiglio nazionale si sta adoperando per fornire il massimo ausilio ai colleghi.

Sono state istituite tre Commissioni specificamente dedicate al funzionamento degli enti del Terzo settore, all'organo di controllo e agli enti sportivi dilettantistici per cercare di definire prassi professionali ed operative generalmente accettate.

È stato intrapreso un percorso formativo che possa diffondere sul territorio le principali indicazioni e impostazioni in materia, così, da un lato, da poter avvicinare i meno esperti alla materia e, dall'altro lato, fornire approfondimenti tematici ai più esperti.

Il Consiglio nazionale è, quindi, parte proattiva del processo di emanazione delle norme, presentando proprie proposte emendative e rappresentando la categoria in ambito istituzionale, come testimonia la recente partecipazione al Tavolo tecnico di lavoro sulla riforma fiscale degli enti del Terzo settore e dilettantistici istituito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il CNDCEC partecipa, inoltre, alle principali iniziative professionali e operative a livello nazionale, essendo peraltro socio fondatore di Terzjus, Osservatorio di diritto del Terzo Settore, della filantropia e dell'impresa sociale.

Il futuro che ci attende continuerà a richiedere ulteriori approfondimenti, considerate le attese già citate novità e l'integrale implementazione delle norme della Riforma dello Sport che apriranno un nuovo capitolo, altrettanto stimolante e articolato per i professionisti e la Professione.

Ci auguriamo, quindi, che iniziative come quella attuale possano incidere nel percorso di creazione di nuove conoscenze capaci di rafforzare il ruolo del commercialista, con-

tribuendo, oltre a sviluppare un percorso di crescita professionale, anche a definire per la nostra Categoria un ruolo di supporto alla crescita della società civile.

Michele de Taronati

*Vice presidente e co-delegato
al Terzo settore*

David Moro

*Consigliere nazionale e co-delegato
al Terzo settore*

Introduzione

La terza edizione del presente manuale dedicato alla disciplina giuscontabilistica degli enti del Terzo settore, che interviene a distanza di un anno dalla precedente, riflette, attraverso il puntuale aggiornamento dei suoi contenuti, la vivacità dell'evoluzione del quadro regolatorio di riferimento, frutto della riflessione comune dell'Amministrazione competente, cioè il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dell'Organismo italiano di contabilità, del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e delle rappresentanze del Terzo settore.

In questo arco temporale, infatti, sono stati adottati due provvedimenti che hanno contribuito in maniera significativa ad accrescere l'accountability del Terzo settore: viene in primo luogo in rilievo il d.m. n. 107 del 9 giugno 2022, di adozione delle linee guida per la raccolta fondi degli enti del Terzo settore, in applicazione dell'articolo 7 del Codice, che contiene tra l'altro la modellizzazione del rendiconto della raccolta fondi occasionale e della relativa relazione illustrativa. Nella medesima logica di trasparenza e semplificazione si colloca il decreto direttoriale n. 396 del 13 dicembre 2022, con il quale è stata messa a disposizione degli enti beneficiari del contributo del cinque per mille di importo pari o superiore a 20.000,00 euro una piattaforma informatica dedicata, attraverso la quale gli enti medesimi vengono messi in condizione di adempiere agli obblighi di compilazione, trasmissione e comunicazione di avvenuta pubblicazione del rendiconto, secondo una modalità di completa dematerializzazione della documentazione amministrativa.

Parimenti significativi sono stati i documenti di prassi amministrativa emanati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, come sempre all'esito di un processo di confronto con gli stakeholders di riferimento, che ha agevolato la completezza dell'analisi delle tematiche oggetto degli orientamenti ministeriali, grazie al lavoro pluralistico sotteso ai medesimi.

L'aggiornamento dell'OIC 35, dedicato al principio contabile Ets, ha recepito gli sviluppi sopra citati.

Di particolare interesse risultano infine le pagine del volume che illustrano, attraverso esemplificazioni concrete tratte dalla piattaforma informatica del Runts, le modalità di deposito del bilancio. L'interazione dei dottori commercialisti a questo fondamentale strumento di qualificazione e di pubblicità degli Ets che è il Runts non si limita soltanto ai rilevanti adempimenti connessi alla formazione e al deposito del bilancio, essendo essi chiamati a svolgere un ruolo centrale di garanzia di legittimità della posizione dell'ente, come ricordato nella circolare ministeriale n. 9/2022: in essa, infatti, viene esplicitata, con riferimento agli enti già dotati di personalità giuridica, la necessità dell'attualizzazione della sussistenza del requisito del patrimonio minimo, che potrà essere suffragata dalla

relazione giurata del revisore legale o della società di revisione, surrogabile da una situazione patrimoniale aggiornata, completa della relazione dell'organo di controllo o del revisore che ne attesta la corretta compilazione.

Anche in questa nuova edizione, pertanto, l'opera mantiene fede alle aspettative del lettore, che vede in essa coniugati efficacemente il rigore dell'analisi scientifica con il taglio operativo della trattazione.

Alessandro Lombardi*

Direttore generale del Terzo settore

e della responsabilità sociale delle imprese

del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

* 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.

1. Inquadramento normativo e centralità del bilancio

1.1. Definizione e ruolo del bilancio

La definizione del ruolo e della composizione del bilancio degli enti non lucrativi è un tema che ha appassionato nel corso del tempo (almeno a livello nazionale) più gli studiosi e gli organismi professionali che il “legislatore”¹.

Al contrario, la Riforma del Terzo settore attribuisce, senza ombra di dubbio, un ruolo centrale al bilancio, segnando una forte discontinuità con la previgente disciplina dove il “rendiconto”, da un lato, ricopriva primariamente una funzione amministrativa², dall’altro costituiva una forma di determinazione dei valori economici di sintesi del periodo funzionale all’adempimento degli obblighi fiscali³.

La logica della rendicontazione, in generale, assume con il d.lgs. n. 117 del 3 agosto 2017 (Cts), adesso, contorni più definiti e un coordinamento con le norme che governano il funzionamento degli enti del Terzo settore (Ets) prima sconosciuto.

In sostanza, il bilancio, e ancor prima il sistema amministrativo gestionale che è alla base della sua costruzione, svolgono un ruolo primario, poiché i dati da essi desumibili, riflettendo le caratteristiche dell’ente del Terzo settore (Ets) rappresentato, determinano - oltre alla presenza delle condizioni che garantiscono la possibilità stessa dell’ente di iscriversi e di permanere nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) - anche i profili e le caratteristiche dell’organizzazione, delineandone i lineamenti gestionali, rendicontativi e fiscali.

In estrema sintesi, si può ricordare, senza entrare troppo nel merito delle tematiche richiamate, che i dati di bilancio sono strumentali anche a:

1 Per un’analisi dell’evoluzione del pensiero inerente allo sviluppo della materia in Italia, si veda per tutti: TRAVAGLINI C. (2020), *Contabilità e bilancio per rendicontazione e controllo dell’ente del terzo settore e delle sue attività*, in BASSI A. (a cura di), *Gli enti del Terzo Settore, Lineamenti Generali*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2020, 177-809.

2 L’art. 20 del codice civile, per esempio, recita che: “L’assemblea delle associazioni deve essere convocata dagli amministratori una volta l’anno per l’approvazione del bilancio”.

3 Ai nostri fini, sembra utile ricordare che l’art. 10, co. 1, lett g) del d.lgs. 460/97 richiede alle Onlus anche: “l’obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale”. Si vedano per tutti: COLOMBO G. M., SETTI M. (2016), *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, Milano, Ipsos; PROPERSI A., ROSSI G. (2018), *Gli enti non profit*, Milano, Giuffrè.

- › verificare se le attività di interesse generale sono svolte in via prevalente o esclusiva;
- › verificare se l'ente svolge attività supera il «test» delle attività diverse. Questo, infatti, è articolato - secondo quanto previsto dallo schema di regolamento dell'art. 6 del Cts - su due criteri: il primo prevede il non superamento del 30% del rapporto tra proventi derivanti da attività diverse ed "entrate" complessive, il secondo il non superamento del 66% del rapporto tra ricavi da attività diverse e costi complessivi, inclusivi di (i) gli oneri figurativi, quale valorizzazione dell'attività dei volontari abituali, (ii) le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni e servizi ricevute dall'ente, misurate tra i costi al valore normale, e (iii) la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati per lo svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto⁴. Emerge come la chiara contabilizzazione dei citati elementi economici sia fondamentale per definire la "essenza" stessa dell'organizzazione⁵;
- › verificare se l'ente sia tenuto a predisporre il bilancio sociale. In base a quanto previsto dall'art. 14, co. 1 del Cts, gli Ets "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro" devono redigere, come illustrato in altro capitolo, il bilancio sociale in conformità alle linee guida ministeriali⁶;
- › verificare se l'ente è obbligato ad ottemperare all'informativa sugli emolumenti. Gli Ets "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui" devono pubblicare annualmente, secondo quanto indicato dall'art. 14, co. 2, le informazioni sugli "emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati" sul proprio sito internet o su quello della rete associativa a cui l'Ets aderisce;
- › monitorare se sussiste l'obbligo di nominare l'organo di controllo. Gli Ets associativi che superano per due esercizi consecutivi due dei tre parametri dell'art. 30 del Cts (totale dell'attivo dello stato patrimoniale per €110.000,00 euro; ricavi, rendite,

4 Si veda: CNDCEC (2021), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, par. 1.4.

5 Per un'analisi del concetto di "attività diverse" e per la loro disciplina, si rinvia anche a: RICCARDELLI N., DE ANGELIS L. (2021), *Attività principali e diverse: un rapporto "articolato"*, *Terzo settore, non profit e cooperative*, 4, Ottobre-Dicembre, 24-39.

6 Si veda: POZZOLI M. (2019), *Bilancio sociale degli enti del Terzo settore: le linee guida ministeriali*, *Guida alla contabilità & bilancio*, 11, 34-37.

- proventi, entrate comunque denominate per €220.000,00; 5 dipendenti occupati in media durante l'esercizio) devono nominare un organo di controllo;
- › monitorare se sussiste l'obbligo di nominare il soggetto incaricato della revisione legale (revisore legale dei conti). Gli Ets che superano per due esercizi consecutivi due dei tre parametri dell'art. 31 del Cts (totale dell'attivo dello stato patrimoniale per €1.100.000,00 euro; ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate per €2.200.000,00; 12 dipendenti occupati in media durante l'esercizio) devono nominare un soggetto incaricato della revisione legale;
 - › verificare se l'ente supera il «test» della non commercialità. L'art. 79, co. 5 del Cts determina la commercialità dell'ente per mezzo della comparazione dei dati complessivi delle entrate e dei proventi inerenti alle attività commerciali con quelli considerati non commerciali;
 - › verificare l'applicabilità dei regimi forfetari previsti per le Organizzazioni di Volontariato (Odv) e per le Associazioni di promozione sociale (Aps). I regimi forfetari di favore riservati a Odv e Aps sono concessi, in base agli artt. 85 e 86 del Cts, ai suddetti enti se non superano 130.000 di entrate da attività commerciali.

La sopra riportata lista rende evidente come sia cruciale avere dei dati amministrativi e (poi) di bilancio attendibili e predisposti secondo una logica anche classificatoria ed espositiva certa e consolidata, per avere certezza dei comportamenti da seguire e dei riflessi che determinate azioni possono provocare sulla gestione “aziendale” dell'ente. Il bilancio degli enti non profit dovrebbe, poi, essere uno strumento di *accountability*⁷, funzione, peraltro, destinata a dover essere enfatizzata anche in futuro a seguito del rinnovato ruolo di compartecipazione alla gestione delle realtà locali⁸, attribuita agli Ets in ragione della rilettura “motivata” dell'art. 55 del Cts da parte della sentenza n. 131 del 2020 della Corte costituzionale⁹. Il deposito del bilancio presso il RUNTS, infatti, dovrebbe rappre-

7 Storicamente il bilancio degli enti non profit è considerato come strumento di trasparenza e riconoscimento da parte della comunità di riferimento del ruolo svolto da parte dell'organizzazione. Si vedano: CANDLER G., DUMONT G. (2010), *A non-profit accountability framework*, Canadian Public Administration, 259-279; HYNDMAN N., McCONVILLE D. (2016). *Transparency in reporting on charities' efficiency: A framework for analysis*, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 45(4), 844-865.

8 Sui rapporti tra enti del Terzo settore ed enti pubblici si rinvia a: MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, d.m. n. 72 del 31 marzo 2021, *Linee guida sul rapporto tra Pubbliche Amministrazioni ed enti del Terzo settore negli artt. 55-57 del d.lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore)*.

9 La pubblicazione della sentenza è stata concepita da parte di autorevole dottrina giuridica come il riconoscimento della volontà legislativa di prevedere una “amministrazione condivisa a livello territoriale tra enti pubblici locali ed enti del Terzo settore. In questo senso: FICI A. (2020), *Nota redazionale alla Sentenza n. 131 della Corte Costituzionale del 26 giugno 2020*, disponibile a: <https://terzjus.it/articoli/note-e-commenti/note-redazionale>

sentare una reale garanzia di trasparenza per tutti gli *stakeholders* interessati, generando un rapporto di fiducia con la collettività e supportando l'attività decisionale dei gruppi di interesse, donatori *in primis*, anche per mezzo dell'informativa sulle modalità di gestione delle risorse disponibili, sulla falsa riga di quanto già ampiamente avviene nel mondo anglosassone con le *charities*¹⁰. In questa prospettiva, la trasparenza - considerata dalla dottrina come una delle declinazioni dell'*accountability*¹¹ - può essere considerata, insieme ai profili "gestionali" già indicati, l'altra finalità principale che ha guidato la disciplina del bilancio nel Cts¹².

Appare utile aggiungere che, poi, il bilancio degli Ets è destinato inevitabilmente a svolgere l'usuale ruolo di "controllo" sull'operato degli amministratori, come avviene anche nelle realtà *for profit*¹³.

1.2. Ambito di applicazione: bilanci diversi per realtà diverse

Per quanto concerne l'ambito di riferimento degli enti tenuti ad applicare le disposizioni dell'art. 13 del Cts il legislatore ha ritenuto opportuno equiparare dal punto di vista degli adempimenti del bilancio gli Ets organizzati in forma d'impresa commerciale alle società, considerando che la distinzione tra le due categorie (imprese che perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociali e società) sia rinvenibile nel divieto/presenza di lucro soggettivo più che nelle modalità di svolgimento sostanziale dell'attività (si veda anche par. 5.3.).

le-della-sentenza-n-131-della-corte-costituzionale-del-26-giugno-2020/. Sul "nuovo" ruolo di coprogrammazione e coprogettazione svolto dagli Ets si veda anche: SANTUARI A. (2020), *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, Bologna, Bononia University Press.

10 Si vedano: VAN IWAARDEN J., VAN DER WIELE T., WILLIAMS R., MOXHAM C. (2009). *Charities: how important is performance to donors?*. International Journal of Quality & Reliability Management, 26(1), 5-22; BEHN B. K., DEVRIES D. D., & LIN J. (2010). *The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study*. Advances in Accounting, 26(1), 6-12; POZZOLI M., MANETTI G. (2011), *Pianificazione e controllo per le aziende non profit. Valutazioni di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socio-economico: Valutazioni di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socio-economico*, Milano, Franco Angeli.

11 Si vedano, tra gli altri: HERZLINGER R. E. (1999), *Can Public Trust in Nonprofits and Governments Be Restored?*, Harvard Business Review on Nonprofits, Harvard, Harvard Business School Press, 1-28; EBRAHIM A. (2003), *Accountability in practice: Mechanisms for NGOs*. World development, 31(5), 813-829.

12 Si veda anche: CNDCEC (2016), *Osservazioni del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la predisposizione dei decreti attuativi della riforma del terzo settore*.

13 Si veda: TERZANI S. (2002), *Il sistema dei bilanci*, Milano, Franco Angeli.

Per tale motivo, l'art. 9 del d.lgs. n. 112 del 3 luglio 2017 dispone che le imprese sociali (per la natura dell'attività svolta sempre considerate enti con modalità gestionali commerciali) debbano tenere il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni del codice civile, nonché predisporre il bilancio in base a quanto richiesto dal codice civile agli artt. 2423 e ss e depositare lo stesso presso il registro delle imprese¹⁴. Contestualmente, l'art. 13 del Cts, dopo aver affermato al co. 4 che gli Ets “che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale” debbano tenere le scritture in conformità a quanto richiesto alle imprese (artt. 2214 e ss, c.c.), prevede al seguente co. 5 che detti enti redigano e depositino il bilancio “civilistico” (artt. 2423 e ss, c.c.) presso il registro delle imprese (si veda tabella che segue).

Tabella 1 - Le norme di riferimento per la predisposizione del bilancio degli enti del Terzo settore

Bilancio Ets	}	Imprese sociali: artt. 2423 c.c. e ss
		Ets “che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale”: artt. 2423 c.c. e ss
		Ets “che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale”: art. 13 del Cts

In questo contesto, vale la pena ricordare che, mentre l'art. 13, co. 4 riserva la disciplina sopra commentata agli Ets “che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale”, l'art. 79, co. 5 del Cts, distingue ai fini fiscali gli Ets in “commerciali” e “non commerciali”.

Appare, quindi, necessario domandarsi quale sia il significato delle suddette categorie e se le citate classificazioni coincidano.

Abbiamo già avuto il modo di riflettere sul fatto che la tesi della “equiparazione” sembrerebbe avvalorata anche da recenti pronunciamenti - come la risoluzione n. 63/E dell'Agenzia delle Entrate - che tendono a rendere le due formulazioni equivalenti ed interscambiabili (si veda prima versione del presente testo)¹⁵. Ragionando, tuttavia, meglio

¹⁴ Per un'analisi delle imprese sociali e delle realtà aziende operanti nell'economia sociale, si veda: MARASÀ G. (2019), *Imprese sociali, altri enti del terzo settore, società benefit*, Torino, Giappichelli.

¹⁵ La risoluzione n. 63 del 28 giugno 2019 dell'Agenzia delle Entrate, trattando delle imposte di registro e IRES dovute nelle operazioni di trasformazione da associazione a fondazione ex art. 42-bis del codice civile, afferma che: “Per inciso, si fa presente che il concetto di non lucratività non coincide necessariamente con quello di non

sul significato della norma di riferimento e partendo dal presupposto che le risposte dell'amministrazione finanziaria non focalizzano il proprio interesse sulla tematica in oggetto bensì concentrano la propria attenzione sugli aspetti di natura squisitamente fiscale, appare utile rivedere quanto in precedenza sostenuto.

La volontà del legislatore dell'art. 13 del Cts sembra, come indicato precedentemente, quella di distinguere le attività organizzate sotto forma di "impresa"¹⁶, orientate specificamente a svolgere attività di interesse generale e prive di finalità lucrativa, rispetto agli "altri" Ets. Se ne evince che, all'interno degli enti che hanno le caratteristiche per potersi iscrivere al Runt, gli Ets che sono tenuti ad adottare gli schemi civilistici per la redazione del bilancio sono queglii enti ex art. 2082 del codice civile che *"...esercita[no] professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi"*.

Si concentri, tuttavia, l'attenzione sul fatto che l'organizzazione al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi, di fatto sotto forma di azienda non profit, è *conditio sine qua non* per rientrare nella categoria degli Ets che adottano gli schemi civilistici, ma non è di per sé una condizione esaustiva. Se così fosse, tutti gli Ets di maggiori dimensioni potrebbero essere erroneamente fatti rientrare nella categoria degli enti che devono redigere il bilancio con gli schemi del codice civile. Le realtà che il legislatore intendeva identificare per l'applicazione degli schemi civilistici sono, di fatto, organizzazioni aziendali che, in quanto tali e seppur in mancanza di un lucro soggettivo, tendono a raggiungere l'equilibrio economico-finanziario con la sola propria attività. Si ritiene che, in tale senso, debba essere concepito l'esercizio "professionale" dell'attività svolta. Ne consegue, naturalmente, che gli enti in parola operano, svolgendo le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Cts, in condizioni di mercato o quasi-mercato e non mirano a garantire il proprio funzionamento e la propria progettualità per tramite di operazioni non sinallagmatiche, come erogazioni liberali, raccolte pubbliche di fondi e 5 per mille, nonostante questi siano evidentemente possibili.

commercialità. Infatti, mentre il carattere non commerciale dell'ente dipende dallo svolgimento in via esclusiva o prevalente di attività d'impresa, l'assenza del fine di lucro implica, invece, un'espressa previsione statutaria che vincola la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa (anche in forma indiretta) la ripartizione, alle stesse".

16 L'art. 2082 definisce l'impresa per tramite della definizione della figura dell'imprenditore inteso come "chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi". Per un'analisi più ampia del concetto di impresa e della sua evoluzione con l'introduzione del codice civile si veda anche: ASQUINI A. (1943), *Profili dell'impresa*, Rivista del diritto commerciale, 1(2), 1-22.

In sintesi, sembra potersi concludere che le principali caratteristiche degli Ets “che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale” comprendano anche:

- › soddisfacimento delle condizioni per poter essere qualificate come Ets (dallo svolgimento delle attività di interesse generale al soddisfacimento dei limiti di conduzione delle attività diverse, alla mancanza di un lucro soggettivo);
- › organizzazione “aziendale” al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi;
- › esercizio professionale di una attività economica per il raggiungimento delle condizioni di funzionamento per tramite della propria attività.

Ciò detto, tali “imprese” - che dovrebbe racchiudere un sottoinsieme limitato dal punto di vista quantitativo di Ets - appaiono, di fatto, ben distanti dal perimetro degli Ets che falliscono il test della non commercialità, test che parte da presupposti fiscali di generazione di ricchezza prescindendo dall’analisi sopra svolta¹⁷. L’assimilazione comporterebbe, peraltro, che Ets di piccole dimensioni che “falliscono” il test della non commercialità e che conseguentemente divengono enti commerciali, pur essendo privi di un’organizzazione imprenditoriale, dovrebbero sostenere ai soli fini civilistici oneri amministrativi ben superiori rispetto ai “cugini” non commerciali¹⁸.

In questo senso, tuttavia, sarebbe auspicabile un intervento di prassi amministrativa volto a delineare in maniera più dettagliata i lineamenti che caratterizzano gli Ets “che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale”, lasciando meno spazio alle interpretazioni soggettive, quali quella del presente contributo.

In ultimo, rileva evidenziare che il legislatore non ha inteso introdurre il concetto di bilancio di “gruppo” per gli Ets non societari¹⁹. In effetti, nonostante il tema di controllo sia

¹⁷ Per un’analisi del “test di commercialità”, peraltro oggetto di una possibile revisione, si veda: CNDCEC (2021), *Riforma del Terzo settore, elementi professionali e criticità applicative*, par. 5.

¹⁸ Il regime forfetario fiscale degli artt. 85 e 86 del Cts, per esempio, si applica ad Aps e Odv commerciali e non commerciali. Si potrebbe avere, quindi, il paradosso che una Odv “commerciale” con, per esempio, poche migliaia di euro di entrate debba seguire le previsioni delle società di capitali per amministrazione e rendicontazione finanziaria, mentre una Odv “non commerciale” di più ampie dimensioni con entrate commerciale entro i 130.000 potrebbe fruire delle semplificazioni esistenti.

¹⁹ È, in realtà, dubbio che le imprese sociali configurate a livello giuridico come società di capitali debbano redigere il bilancio consolidato. Tale dubbio origina dal fatto che l’art. 9, Scritture contabili, del d.lgs. n. 112 del 2017 richiede esclusivamente che: “[l]’impresa sociale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni del codice civile applicabili, e deve redigere e depositare presso il registro delle imprese

incluso nella nuova normativa con riferimento alla delicata previsione di iscrizione nel Runts, non sembra né che i confini siano ben delineati, né che l'argomento possa essere considerato in linea generale di indispensabile utilità informativa.

1.3. Il deposito del bilancio

Il deposito "a regime": problematiche di carattere generale

L'art. 25, co. 1 del Cts identifica l'approvazione del bilancio come una delle funzioni inderogabili dell'assemblea, ovviamente per gli Ets che non esercitano le proprie attività esclusivamente o principalmente in forma di imprese commerciali di natura associativa. Tuttavia, il legislatore non ha previsto una tempistica specifica per l'approvazione del bilancio, bensì ha disposto che il termine ultimo per il deposito del bilancio (e del rendiconto per la raccolta pubblica dei fondi) al Runts sia il 30 giugno (art. 48, co. 3 del Cts). Questo implica che la data di approvazione del bilancio sarà fissata dallo statuto dei singoli enti e dovrà, in ogni caso, essere coerente con la data di deposito prevista dalla norma.

Onde evitare problematiche di funzionamento, sarebbe necessario che lo statuto disciplinasse oltre la tempistica di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea (od organo analogo negli enti fondativi) anche la data di "deliberazione" del bilancio da parte dell'organo esecutivo, nonché la data in cui i controllori (organo di controllo e soggetto incaricato della revisione legale, laddove esistenti) devono depositare le proprie relazioni.

Si potrebbe porre, ancora, il problema per gli Ets (pochi in verità) che hanno una data di chiusura del periodo amministrativo diversa dall'anno solare. Poniamo che un Ets, per essere in linea con quanto avviene nella sua rete internazionale, chiuda l'esercizio il 30 giugno. Come dovrà operare l'Ets in questione, considerato che solitamente passa un periodo di circa 4 mesi per l'approvazione del bilancio? L'Ets in questione non può che depositare, indipendentemente dall'approvazione la cui tempistica è solitamente fissata dallo statuto, il bilancio riferito al 30 giugno dell'esercizio e entro il 30 giugno dell'e-

il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile, in quanto compatibili". Il fatto che non sia prevista la redazione del bilancio consolidato, laddove la previgente disciplina lo richiedeva (art. 9 del d.lgs. n. 155 del 2006), potrebbe lasciar presupporre che la mancata previsione non sia considerabile come una "dimenticanza" normativa, ma una precisa volontà. È pur vero che la normativa del d.lgs. n. 112 del 2017 rappresenta il riferimento normativo delle singole figure giuridiche che acquisiscono la qualifica di impresa sociale. A rigor di logica, quindi, sembrerebbe che le disposizioni di cui al d.lgs. n. 127 del 1991 in materia di bilancio consolidato continuino ad applicarsi anche alle società di capitali che ottengono lo status di impresa sociale.

esercizio t+1. Chiaro che esiste una disparità di trattamento e di tempistica con gli “altri” Ets. Più corretto sarebbe forse stato prevedere un termine sempre rigido di deposito, ma articolato sulla data di chiusura dell’esercizio. Le società di capitali, per esempio, approvano il bilancio entro 120 giorni dalla data di chiusura dell’esercizio e depositano il bilancio entro 30 giorni dalla data di approvazione²⁰.

A parte questa considerazione, occorre osservare che il deposito del bilancio, in quanto collegato a una effettiva consultazione pubblica, segna un cambiamento culturale rilevante e un impulso verso la trasparenza non indifferente.

Il decreto n. n. 106 del 15 settembre 2020 del Minlavoro, emanato in attuazione dell’art. 53 del Cts e volto a definire la “creazione” e il funzionamento del Runts, individua anche le modalità operative di deposito del bilancio di esercizio²¹.

Si consideri che l’art. 48, co. 3 del Cts prevede che debba essere depositato con la medesima tempistica anche il rendiconto delle raccolte pubbliche di fondi²². È stato chiarito, come anche in precedenza auspicato (si veda versione antecedente del presente volume), che il deposito del bilancio inclusivo nella relazione di missione del suddetto rendiconto soddisfi anche l’adempimento del deposito del già richiamato rendiconto²³.

L’art. 20 del regolamento Runts dispone che il bilancio sia depositato dal rappresentante legale, da uno o più amministratori (o, in caso di loro inadempienza, dall’organo di controllo) o un commercialista iscritto nella sezione A dell’albo (evidentemente munito di delega).

I bilanci sono, poi, gestiti in formato elettronico (Allegato A del decreto n. 106 del 15 settembre 2020). Tale previsione lascia presupporre, come individuato dall’art. 6, co. 2 del citato decreto, il possibile utilizzo futuro del formato Xbrl.

20 In realtà, vi sono sospetti su fatto che il Legislatore volesse effettivamente operare nei termini auspicati, stante anche il tenore della relazione illustrativa per la quale “Il comma 3 prevede che i rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14, i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell’esercizio precedente e il rendiconto relativo ai contributi pubblici percepiti devono essere depositati entro 30 giorni, rispettivamente, dalla loro approvazione o dal termine del periodo di riferimento del rendiconto stesso. Nel medesimo termine, a decorrere da ciascuna modifica, devono essere trasmesse le informazioni aggiornate e depositati gli atti di cui al comma 1 e 2”.

21 Si veda: DE ANGELIS L. (2020), *Il registro del terzo settore: struttura e funzionamento, in La riforma del no profit: il terzo settore dopo il Runts*, Italia Oggi.

22 L’art. 48, co. 3 specificamente recita che: “3. I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell’esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno. Entro trenta giorni decorrenti da ciascuna modifica, devono essere pubblicate le informazioni aggiornate e depositati gli atti di cui ai commi 1 e 2, incluso l’eventuale riconoscimento della personalità giuridica”.

23 La nota direttoriale n. 17146 del 15 novembre 2022 del Minlavoro, infatti, ha definito che, sulla base di un approccio sostanzialistico, il deposito del bilancio comprensivo anche della tabella di rendicontazione delle raccolte fondi occasionali supplisce al deposito “separato” della rendicontazione delle suddette raccolte.

Il deposito degli Ets che svolgono attività di impresa

Sono, poi, previste indicazioni differenziate a seconda della “posizione” commerciale dell’ente. Gli Ets che non svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale depositano, come già detto, il proprio bilancio presso il Runts; gli Ets che, invece, svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale depositano, ai sensi dell’art. 13, co. 5 del Cts, il proprio bilancio presso il deposito delle imprese, assolvendo in tal modo anche l’obbligo di deposito presso il Runts.

Il deposito in sede di iscrizione

In sede di domanda di iscrizione, l’art. 8, co. 5 richiede che la suddetta domanda contenga anche, nel caso sia effettuata da enti già operativi, il deposito degli ultimi due bilanci approvati unitamente alle copie dei verbali assembleari di approvazione. Tali bilanci saranno redatti evidentemente in conformità alle previsioni normative di riferimento; per cui, è facile che gli enti retti in forma associativa abbiano bilanci più “liberi”, non essendo previste disposizioni cogenti in merito, mentre, per esempio, le società che acquisendo la qualifica di impresa sociale richiedono l’iscrizione al Runts presenteranno bilanci predisposti in base alla normativa civilistica.

Nel periodo transitorio, anche le Onlus, la cui iscrizione non avviene in automatico come per le Odv e le Aps, sono tenute al deposito di bilancio degli ultimi due bilanci approvati (art. 34 del d.m. n. 106 del 15 settembre 2020).

Sempre nel periodo transitorio, l’Ufficio del Registro competente chiederà all’atto dell’iscrizione, in ogni modo, anche alle organizzazioni trasmigrate gli ultimi due bilanci, considerato che gli enti che risultano aver superato negli ultimi due bilanci approvati antecedentemente alla domanda di iscrizione al Runts almeno due dei già richiamati limiti dell’art. 31, co. 1 del Cts sono tenuti a fornire anche l’informazione antimafia di cui all’art. 48, co. 6 del Cts. La presentazione degli ultimi due bilanci consente, inoltre, di verificare l’adempimento di altre previsioni, quali la nomina dell’organo di controllo e del revisore legale.

Infine, un discorso a parte riguarda le Odv e Aps che hanno iniziato il processo di trasmigrazione.

La redazione del bilancio e il deposito dei neo-iscritti

In data 5 aprile 2022 è stata pubblicata la nota ministeriale n. 5941 “Ordinamento contabile degli enti del Terzo settore. Articolo 13 del d.lgs. n. 117/2017. Chiarimenti” con la quale sono state fatte alcune opportune precisazioni sulla data di prima applicazione

dei modelli contabili di origine ministeriale e sono state fornite nuove indicazioni concernenti il “primo deposito”.

La nota evidenzia, anzitutto, come l’obbligo di adozione dei modelli di bilancio ministeriali (si veda cap. 2) sorga solo in seguito all’iscrizione nel Runts. Ancora, in una logica sostanzialistica, viene prevista una deroga per gli enti che divengono Ets nel corso dell’ultimo trimestre del proprio esercizio finanziario, rappresentato per gli enti che hanno coincidenza tra periodo amministrativo e anno solare dal periodo 1° ottobre – 31 dicembre: a tali enti è concessa la possibilità di scegliere se redigere il bilancio annuale transitorio con le “vecchie regole” oppure seguendo le nuove previsioni. Nel caso in cui l’ente opti per seguire le vecchie disposizioni, il bilancio successivo, coerentemente con quanto espresso dalla nota ministeriale n. 5176 del 16 aprile 2021 con riferimento al bilancio sociale, dovrà incorporare anche i dati dello “spicchio” di periodo dell’esercizio in cui l’ente si è qualificato come Ets. In definitiva, l’ente che diviene Ets, per esempio, il 1° novembre 2023 potrà redigere il bilancio d’esercizio 2023 con le vecchie regole salvo, poi, depositare il bilancio d’esercizio “ultrannuale” 2024 (inclusivo del periodo 1° novembre 2023 – 31 dicembre 2023) redatto con le previsioni richieste agli Ets.

Personalmente, si ritiene che gli enti che possono redigere già da subito i bilanci “transitori” con le disposizioni ministeriali abbiano tutta la convenienza a farlo. Ciò detto, a tempo debito, sarà da chiedersi come rappresentare, anche a fini comparativi, il periodo temporale aggiuntivo (quello precedente al 1° gennaio, inteso quale data di inizio del periodo amministrativo rappresentato). In prima battuta, sembrerebbe utile presentare due colonne parziali (spicchio dell’esercizio antecedente aggregato e periodo annuale) ed una colonna complessiva per (nel nostro caso) i 14 mesi.

Sono state previste, quindi, apposite previsioni per le Odv e le Aps e, separatamente, anche per le Onlus.

Alle Odv e le Aps, quali associazioni soggette a trasmissioni dirette, è stato richiesto di depositare (termine perentorio e non ordinatorio) il bilancio d’esercizio 2021 entro 90 giorni dall’iscrizione²⁴. A questi fini, anche per contestualizzare l’indicazione, occorre ricordare che le trasmissioni dovrebbero essere avvenute entro il 7 novembre 2022²⁵.

24 Tuttavia, aggiunge la nota che: “[q]ualora il competente ufficio del Runts dovesse rilevare il mancato deposito, esso potrà avviare il procedimento di cui all’art. 48, co. 4 del Codice, assegnando un termine, di carattere perentorio, entro il quale l’ente dovrà provvedere all’adempimento in questione, incorrendo, in caso di mancato adempimento, nella cancellazione dal Registro”.

25 In altra sede abbiamo sintetizzato il percorso che ha portato alla definizione di tale termine come segue: “Il comma 2 dell’articolo 54, del Cts, nonché il relativo decreto attuativo del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (il d.m. 15 settembre 2020, n. 106), detta le tempistiche e le modalità di iscrizione al Registro Unico nazionale del Terzo settore (di seguito anche solo Runts) delle Odv e delle Aps.

Tale invio dovrebbe supplire nei fatti la richiesta di deposito di cui all'art. 48, co. 6 del Cts per l'identificazione degli enti che sono soggetti anche al deposito dell'informativa antimafia. Una soluzione di buon senso che potrebbe avviare da parte degli Uffici anche la richiesta del bilancio d'esercizio 2020, nel caso in cui siano superati i predetti limiti quantitativi.

Anche le Onlus, una volta iscritte e avendo depositato i bilanci d'esercizio 2019 e 2020, avrebbero dovuto inviare/depositare il bilancio d'esercizio 2021 entro 90 giorni. Ad oggi, la tematica appare mutata. Essendo il registro operativo, si ritiene che le Onlus che depositino ai fini dell'iscrizione, per esempio, i bilanci 2020 e 2021, depositeranno, come da richiesta normativa, il bilancio d'esercizio 2022 entro i termini del 30 giugno.

La successiva tabella, inclusa direttamente nella nota ministeriale, sintetizzava e sistematizzava le indicazioni ministeriali.

Tabella – Schema riepilogativo delle previsioni della nota ministeriale n. 5941 del 5 aprile 2022

	Iscrizione al Runts	Redazione del bilancio	Deposito del bilancio al Runts
Enti costituiti nell'anno 2022 che ottengono iscrizione al Runts e tenuti a redigere il bilancio di esercizio (periodo di attività superiore ai 3 mesi)	Entro il 30 settembre dell'anno 2022	Approvano alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex d.m. 39/2020	Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022
	Dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022	Possono chiudere alla fine dell'anno 2023 il bilancio comprendente anche gli ultimi 3 mesi dell'anno 2022. Utilizzano i modelli ex d.m. 39/2020	Depositano entro il 30/6/2024 il bilancio relativo all'anno 2023 che comprenderà anche gli ultimi 3 mesi del 2022

A tal fine, la norma prevede che, una volta che i previgenti registri delle Odv e delle Aps coinvolte nel processo di trasmigrazione disciplinato dall'articolo 54 del Cts, hanno provveduto a comunicare i dati di detti enti agli uffici del Runts, questi ultimi devono verificare il possesso dei requisiti necessari per l'iscrizione al Runts entro i 180 giorni successivi. Decorso tale termine, gli enti vengono iscritti al Runts in base al principio del silenzio-assenso. L'articolo 25-bis del Decreto Semplificazioni, integrando il comma 2 dell'articolo 54 del Cts, ha sospeso dal 1° luglio 2022 al 15 settembre 2022 detto termine. A tal uopo, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con comunicato stampa del 22 agosto 2022, ha precisato che, se al 30 giugno 2022 il procedimento di trasmigrazione è pendente senza che sia stata formulata alcuna richiesta istruttoria da parte degli uffici del Runts, il computo di detti termini si arresta al 30 giugno per riprendere il 16 settembre. Viceversa, se al 30 giugno risultano formulate richieste istruttorie, ugualmente per gli enti destinatari di tali richieste i termini entro i quali fornire riscontro (così come disciplinati dall'articolo 31 del d.m. 15 settembre 2020, n. 106) si sospendono per ricominciare a decorrere a partire dal 16 settembre 2022.

Infine, con riferimento alle eventuali richieste istruttorie, formulate dagli uffici del Runts, durante il periodo di sospensione dei termini in esame, il termine entro il quale gli enti devono fornire riscontro inizia a decorrere a partire dal 16 settembre 2022. Fermo restando che, qualora l'ente voglia fornire riscontri alle istanze istruttorie durante il periodo di sospensione dei termini, ne ha facoltà senza effetto su quest'ultimo". Si veda: CNDCEC (a cura CAPOZZI V., e POZZOLI M., 2022), *Le novità per il Terzo settore nel c.d. "Decreto semplificazioni"*.

	Iscrizione al Runts	Redazione del bilancio	Deposito del bilancio al Runts
Enti costituiti prima dell'anno 2022 che ottengono l'iscrizione al Runts nel corso dello stesso (enti preesistenti privi delle qualifiche Aps, Odv, Onlus)	Entro il 30 settembre dell'anno 2022	Approvano alla fine del 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex d.m. 39/2020	Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022
	Dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022	Possono chiudere alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio utilizzando i modelli non ex d.m. 39/2020	Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022 (anche se redatto con modulistica non ex d.m. 39/2020)
Odv/Aps coinvolte nella trasmigrazione	Ottengono il perfezionamento dell'iscrizione al Runts nel corso del 2022	Approvano secondo la tempistica prevista il bilancio di esercizio 2021 utilizzando i modelli ex d.m. 39/2020	Depositano entro 90 giorni dall'iscrizione il bilancio 2021; Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio dell'anno 2022.
Onlus	Possono chiedere l'iscrizione al Runts entro il 31 marzo successivo all'autorizzazione della Commissione UE	Approvano i bilanci di esercizio 2021 e seguenti utilizzando i modelli ex d.m. 39/2020 indipendentemente dal momento dell'iscrizione al Runts	Se iscritti nel 2022: Bilancio 2021: deposito entro il 30/06/22 per gli enti iscritti entro tale data; entro 90 gg. dall'iscrizione per gli enti iscritti dopo il 30/06/22 se il bilancio 2021 non era allegato alla domanda di iscrizione. Se iscritti nel 2023: Bilancio 2022: deposito entro il 30/06/2023 per gli enti iscritti entro tale data; entro 90 gg. dall'iscrizione per gli enti iscritti dopo il 30/06/23 se il bilancio 2022 non era allegato alla domanda di iscrizione.

Fonte: Minlavoro, nota ministeriale n. 5941 del 5 aprile 2022, ALL. 1 Tabella riepilogativa

1.4. La pratica di deposito di bilancio da parte del commercialista (Mario Di Bella e Matteo Pozzoli)

Il percorso di approvazione e deposito del bilancio richiede il rispetto di una serie di passaggi solitamente standardizzati e perlopiù disciplinati dalle previsioni statutarie.

Si deve, a questo riguardo, ricordare che né il Codice del Terzo settore né i pronunciamenti ministeriali prevedono un apposito percorso e una tempistica particolare per l'approvazione del bilancio, se non la già richiamata data ultima di deposito presso il Runts, fissata per il 30 giugno dell'anno successivo.

In questa prospettiva, è prassi che il bilancio sia prima approvato sotto forma di “bozza” o “progetto” di bilancio dall'organo di amministrazione, diversamente denominato e coincidente con l'organo indicato nel Registro.

Il progetto di bilancio viene, quindi, messo a disposizione dei “controllori, ossia organo di controllo e soggetto incaricato della revisione legale dei conti (se nominati per

obbligo di legge o volontariamente), affinché questi predispongano la loro relazione, entro (se indicato) un periodo di tempo prima della data stabilita per l'assemblea di approvazione”.

L'assemblea viene, quindi, convocata in prima e, eventualmente, in seconda convocazione entro i termini statutari.

Il “pacchetto” di bilancio (progetto di bilancio e relazioni dei controllori) è depositato presso la sede affinché gli associati possano prenderne visione (solitamente 15 - 20gg prima dell'assemblea).

Il bilancio, una volta approvato, viene depositato presso l'Ufficio del Registro entro la già più volte menzionata data del 30 giugno.

Tabella – Procedura di approvazione del bilancio

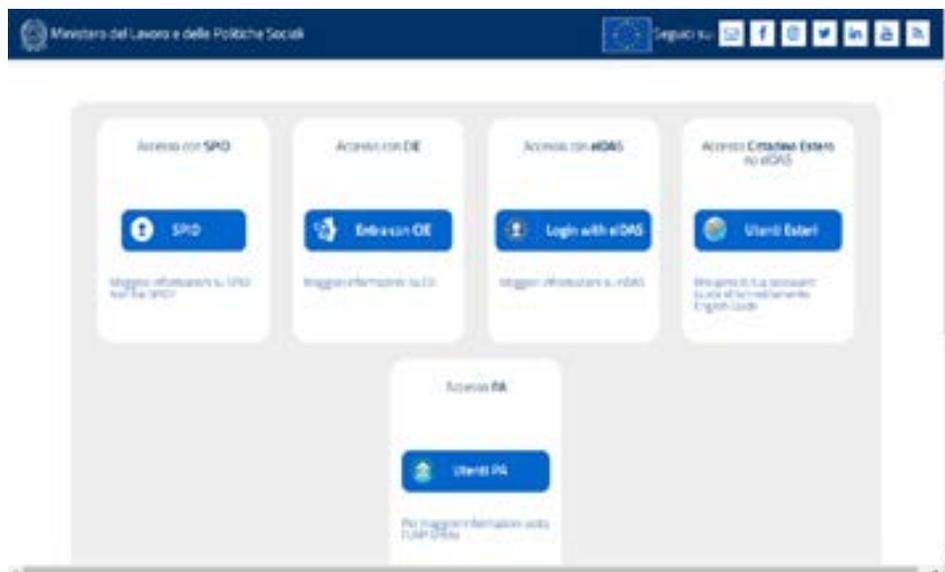
- L'Organo di amministrazione predispone e approva il progetto di bilancio;
- Il progetto di bilancio viene trasmesso, ove esistenti ed entro i termini stabiliti, all'Organo di controllo e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti per la relazione;
- Il progetto di bilancio e, ove esistenti, le relazioni sono depositati presso la sede entro i termini stabiliti;
- L'Organo di amministrazione convoca (nei termini statutari) l'Assemblea per l'approvazione del bilancio
- L'Assemblea dei soci si riunisce in 1a convocazione;
- Se l'Assemblea dei soci in 1a convocazione va deserta o non raggiunge il quorum, l'Organo di amministrazione convoca l'Assemblea dei soci in 2a convocazione (solitamente la convocazione dell'Assemblea dei soci contiene le date della 1a e della 2° convocazione);
- L'Assemblea dei soci approva (o non approva) il bilancio;
- Il bilancio viene depositato nel Registro unico del Terzo settore (entro il 30 giugno).

La seguente parte del paragrafo illustra con l'ausilio di alcuni *screenshot* il percorso di deposito del bilancio presso il sito del Registro unico nazionale del Terzo settore²⁶.

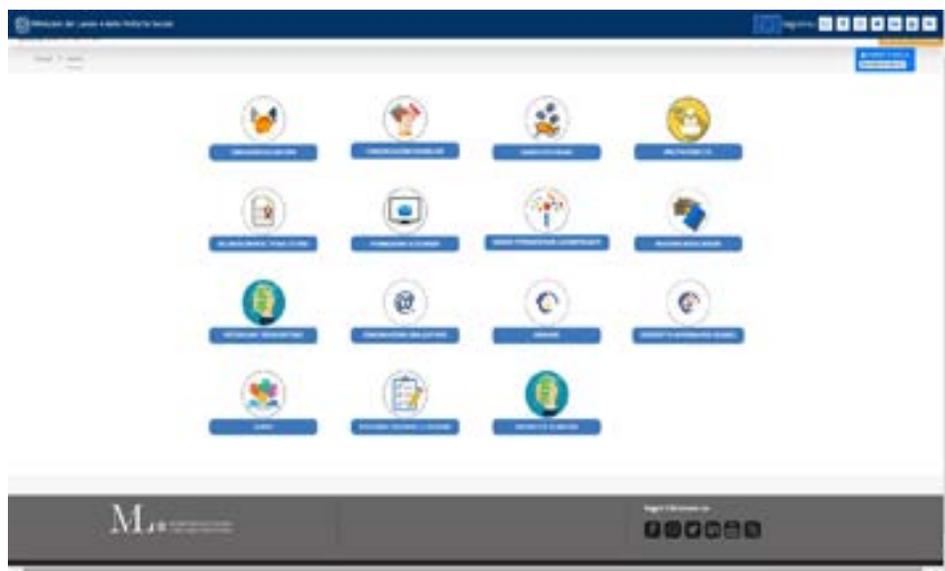
L'accesso al portale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali dedicato al Runts è effettuabile, accedendo con le proprie credenziali, dal legale rappresentante dell'ente o

²⁶ Si veda anche: FORNERO L. (2023), *Deposito del bilancio degli ETS presso il Runts*, Eutekne, Procedure Pratiche, 6, 1-13. Per un'analisi “guidata” del deposito del bilancio nel registro, si veda: CSVNET/FORUM TERZO SETTORE. *Cantiere Terzo settore, Come depositare il bilancio nel registro unico nazionale del Terzo settore*, disponibile a: <https://www.cantiereterzosettore.it/cantiere-video/tutorial-deposito-bilancio-runts/>.

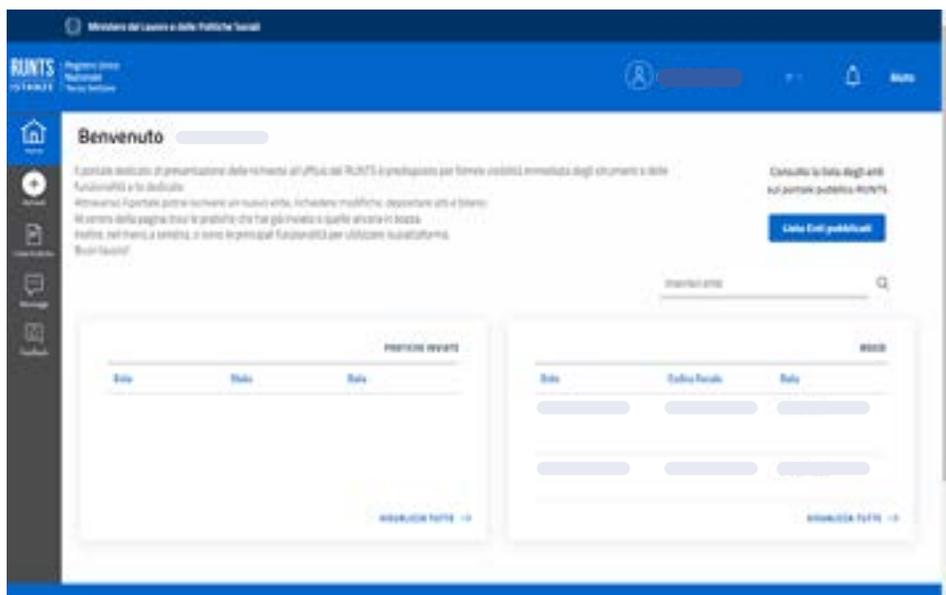
dal professionista incaricato, esclusivamente tramite SPID o Carta di Identità Elettronica (CIE), al sito <https://servizi.lavoro.gov.it>.



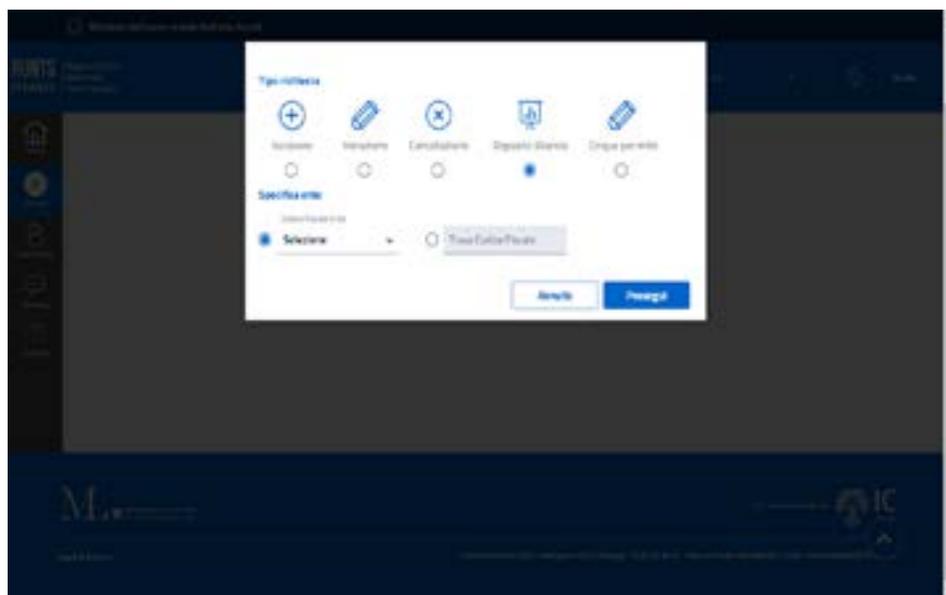
Una volta entrati nell'area riservata si deve selezionare la sezione "Runtis".



Di seguito, occorre procedere all'inserimento della pratica, selezionando il pulsante "Richiedi" (in alto a sinistra della schermata).

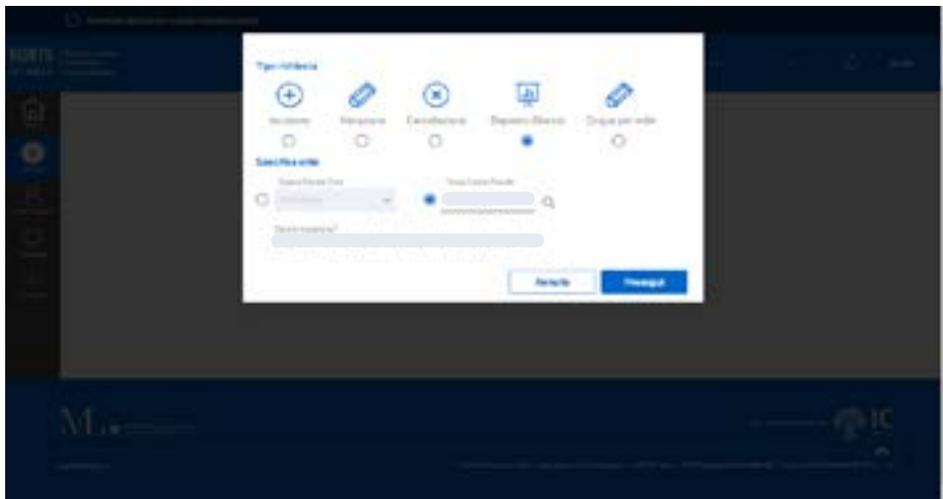


Il professionista deve, quindi, cliccare sull'opzione "Deposito bilancio". Nel riquadro in fondo a destra, sono visualizzati gli enti per i quali è possibile effettuare il deposito degli atti (tra cui il bilancio).



Nella schermata successiva, è necessario riportare nel riquadro "Trova codice fiscale", il codice fiscale dell'ente e cliccare sul simbolo della lente. In automatico, il sistema

“riconosce” le generalità dell’organizzazione, laddove evidentemente questa sia iscritta o trasmigrata nel registro. Se tutto è corretto, il commercialista clicca, quindi, su “Proseguì”, accedendo alla sezione successiva.

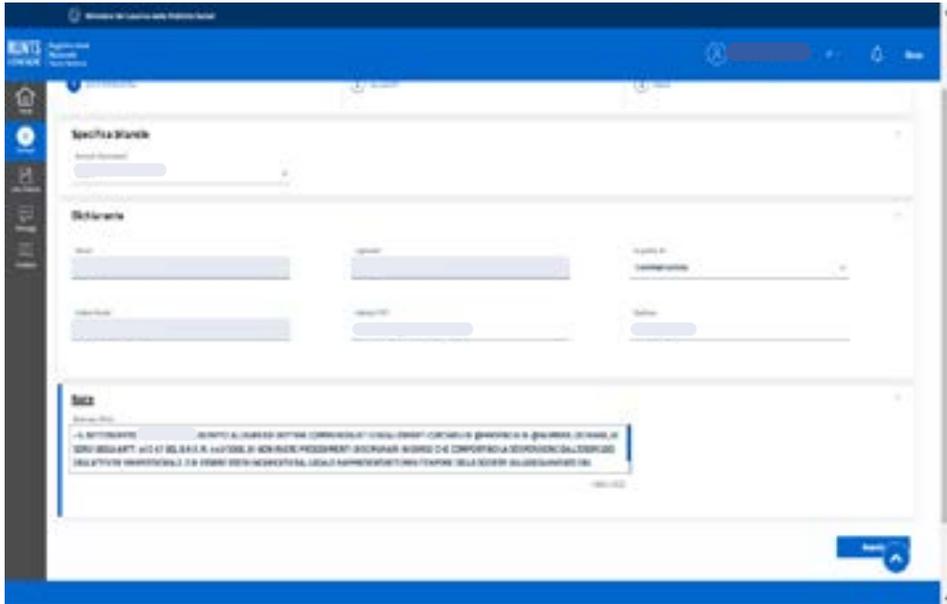


Nella schermata che segue compaiono in automatico i dati del “dichiarante” a cui spetta:

- › indicare l’anno di riferimento del bilancio (nel nostro caso, 2021 o 2022), flaggando sul menù a tendina riportato nella destra della sezione “Specifica bilancio”;
- › selezionare nel campo “In qualità di” la qualifica in base alla quale si stanno depositando i documenti (commercialista, oppure per gli operatori legale rappresentante dell’ente oppure legale rappresentante della Rete associativa al quale l’ente eventualmente appartiene).

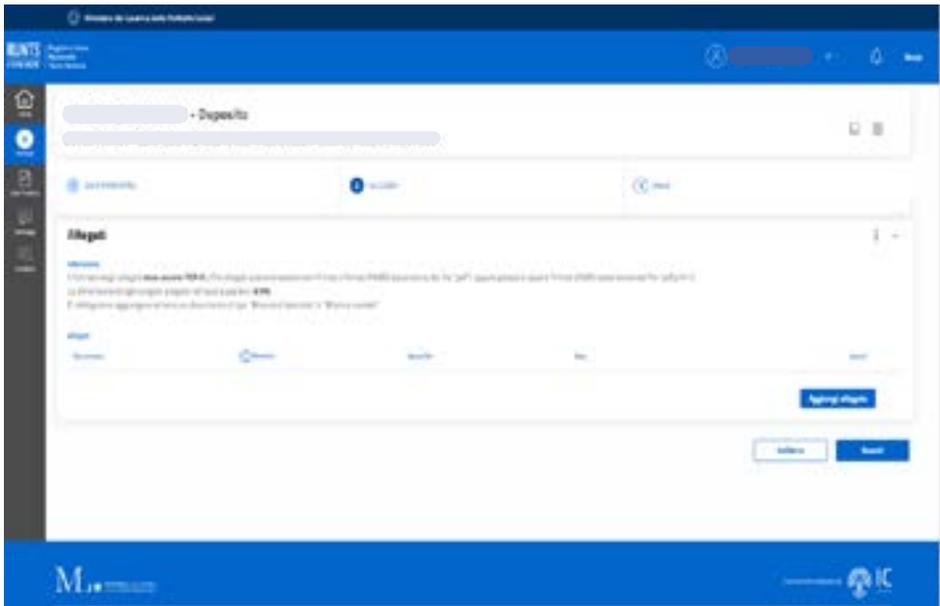
Nel caso in cui sia incaricato del deposito il commercialista nella sezione “Note” appaiono i dati di riferimento dello stesso. È possibile modificare o integrare tali dati nel caso in cui gli stessi siano non corretti o mancanti.

Selezionare successivamente il tasto “Avanti”.

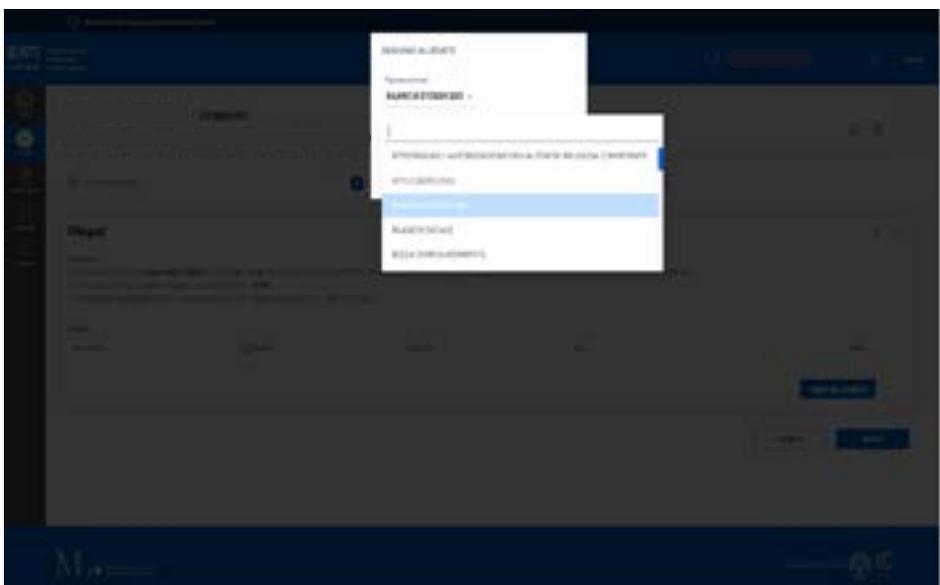


Nella pagina successiva devono essere inseriti i documenti in questione (bilancio d'esercizio, verbale di approvazione del predetto bilancio, relazione dell'organo di controllo e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti) che sono oggetto di deposito. Nella sezione alta della pagina compaiono il numero della pratica di deposito e l'intestazione dell'ente con il relativo codice fiscale.

Attenzione! Gli allegati, obbligatoriamente e a pena dello scarto dell'istanza di deposito devono essere in formato "PDF/A". Gli stessi allegati possono non essere firmati digitalmente.



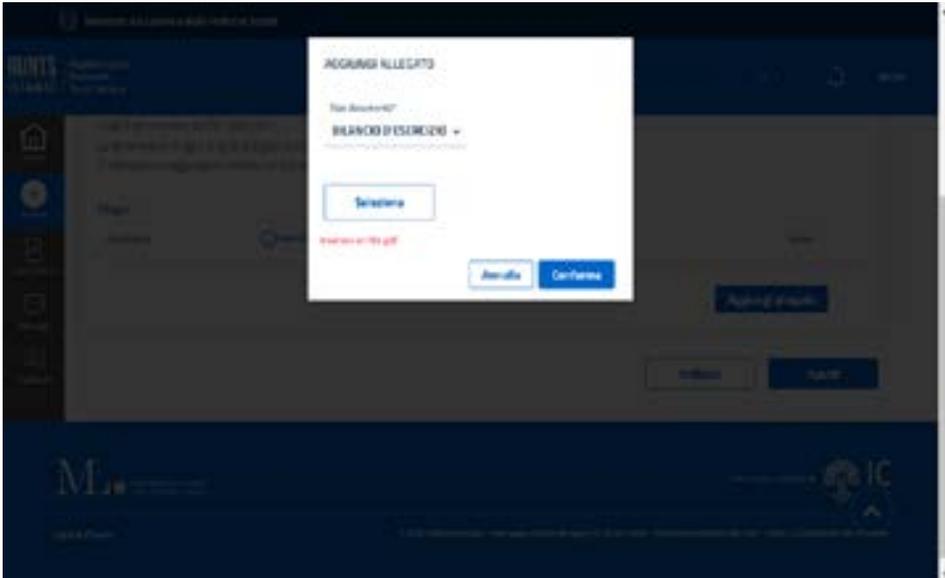
Cliccando su “aggiungi allegato” sarà necessario scegliere, attraverso il menù a tendina proposto dalla procedura, il tipo di atto (nel nostro caso, “Bilancio d’esercizio”). È interessante osservare che la procedura evidenzia, così facendo, cosa il Minilavoro intenda con il termine “atto” di cui al d.m. n. 106 del 15 settembre 2020. Si ricorda, infatti, che il commercialista è autorizzato al deposito degli “atti” e non delle “informazioni” (art. 8, co. 2 del d.m. 15 settembre 2020).



A questo punto, sarà necessario:

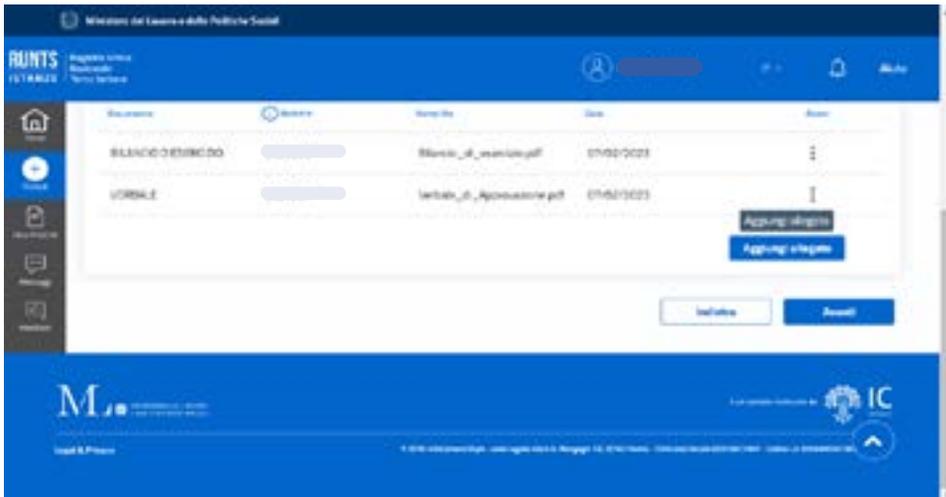
- › inserire l'atto scelto (per tramite dell'opzione "Seleziona");
- › prelevare e allegare il file selezionato.

Infine, è necessario cliccare su "Conferma".

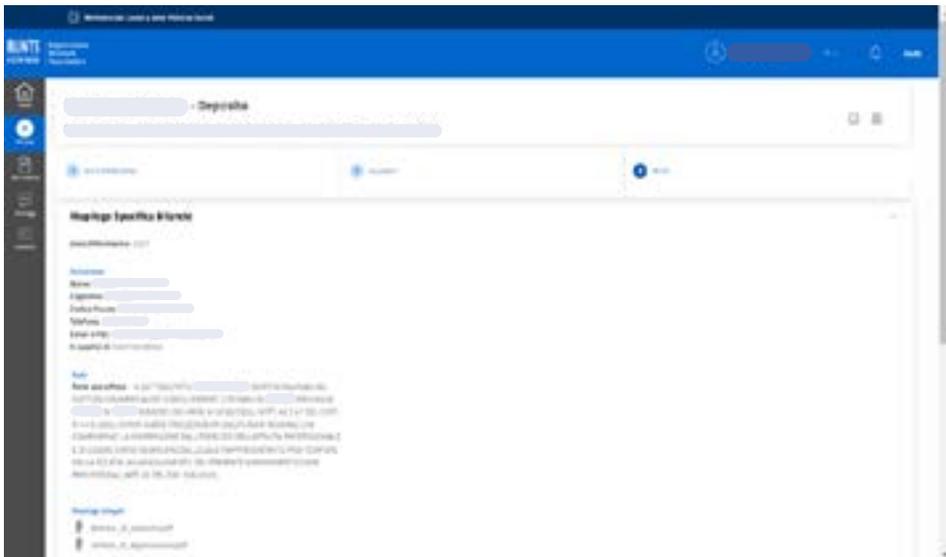


Analoga procedura dovrà essere ripetuta per allegare il verbale di approvazione assembleare ("Tipo di documento", "Verbale").

Il sistema indica, quindi, i documenti ed i nomi assegnati ai file dal dichiarante nella schermata di riepilogo con la data in cui l'operazione è effettuata. Fatto questo, è necessario ancora cliccare su "Avanti".



Nella sezione “Invia” (successivi due *screenshot*) viene visualizzato il riepilogo dei dati e degli allegati inseriti.



Per poter procedere è necessario aver spuntato la dichiarazione *ex d.P.R. 445/2000*, con la quale il commercialista dichiara che i dati riportati nell’istanza sono veritieri e corrispondenti a quanto personalmente accertato e che le copie dei documenti allegati sono conformi all’originale.

Dopodiché nella parte inferiore della pagina, è visibile il pulsante “Scarica modello”. Selezionando tale opzione e cliccandoci, quindi, sopra viene resa disponibile la distinta

in formato “.pdf”, che il soggetto incaricato al deposito deve firmare digitalmente, a pena dello scarto della pratica.



Effettuata la firma digitale, il documento deve essere caricato cliccando su “Carica modello firmato”.

Il file della distinta deve essere firmato digitalmente dallo stesso soggetto che ha effettuato l’accesso al portale, esclusivamente in formato CaDes (estensione del file “.pdf.p7m”).

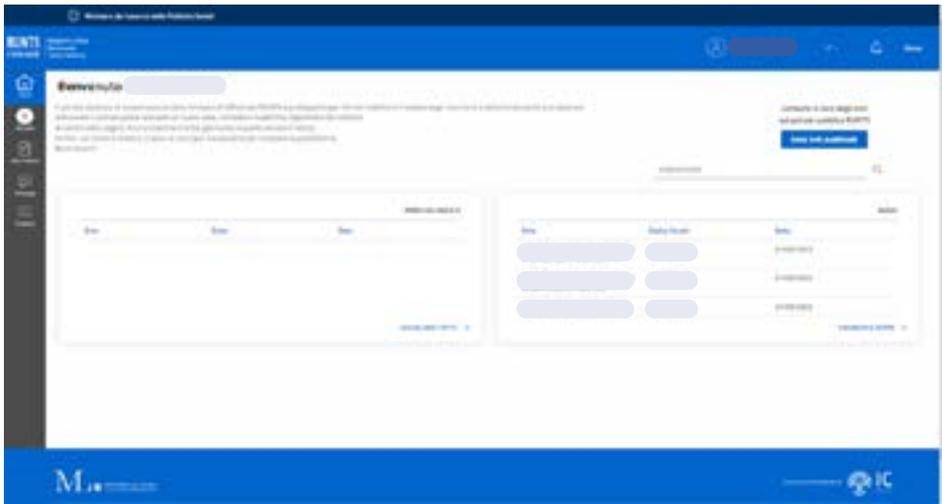
Nel caso in cui sia necessario scaricare la distinta una seconda o più volte, ad esempio per procedere alla correzione dei dati, è necessario che anche il file firmato abbia lo stesso nome di quello scaricato.

Se la procedura non riscontra anomalie, il caricamento andrà a buon fine con l’evidenziazione di una “spunta”.

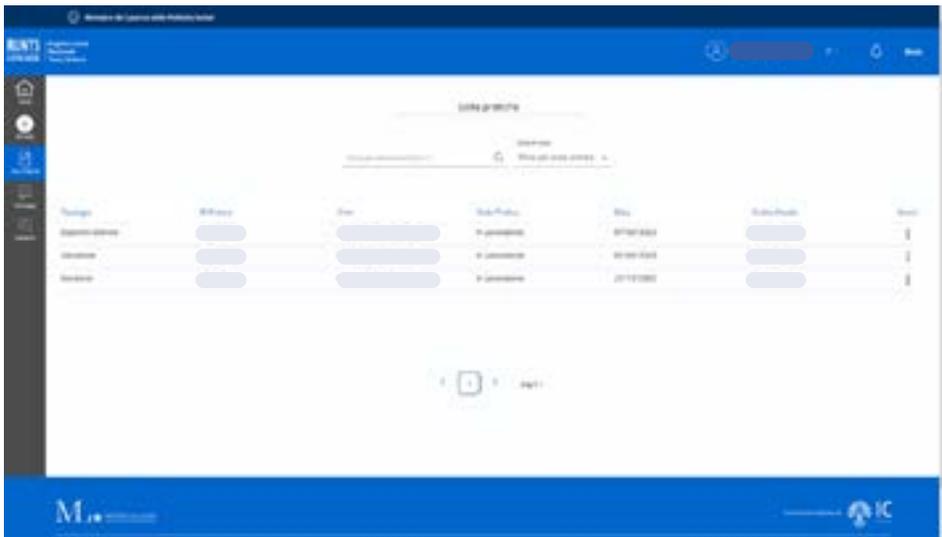
Resta, per completare l’invio dell’istanza, di cliccare sul pulsante “Invia”.

Nella sezione “Pratiche inviate” verranno elencate tutte le pratiche trasmesse dall’ente o dal commercialista. A seguito della trasmissione dell’istanza di deposito il sistema provvederà ad inviare una Pec contenente una ricevuta di avvenuta consegna sulla casella PEC dell’ente e del soggetto incaricato.

È possibile, in una qualsiasi fase della procedura, sospendere l’invio ed accedere nuovamente alla pratica in un secondo momento attraverso un nuovo Login. Le pratiche non ancora inviate saranno disponibili nella sezione “Bozze”.



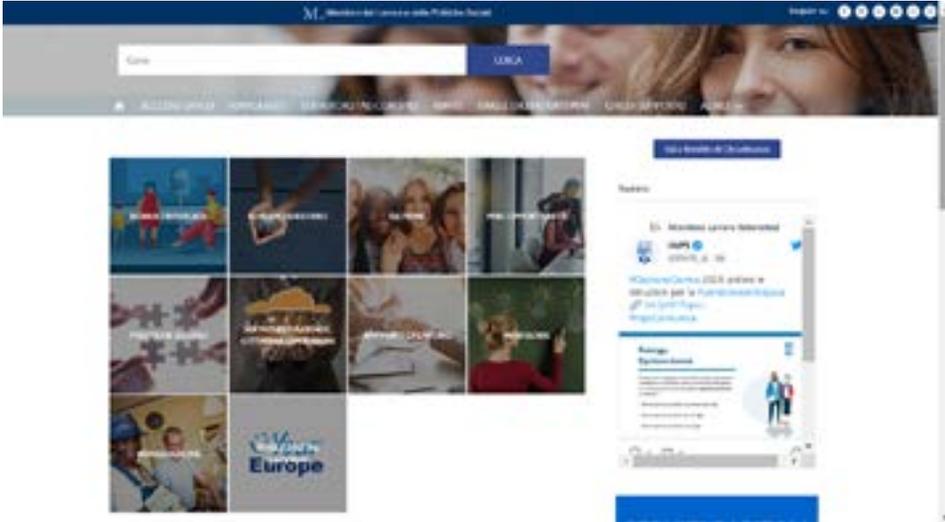
L'ente o il commercialista può monitorare lo stato di avanzamento della pratica, attraverso la consultazione della "Lista pratiche".



Attraverso la funzione "Messaggi" è possibile rispondere alle richieste dell'Ufficio del Runts competente in relazione a una pratica inviata. Le richieste saranno notificate dall'ufficio anche via PEC.

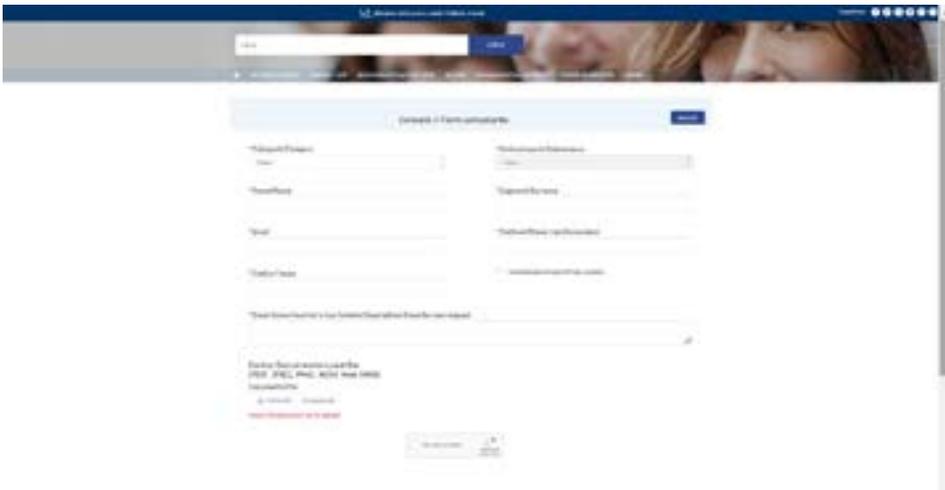
Il sistema prevede anche una serie di FAQ consultabili al sito <https://www.urponline.lavoro.gov.it/s/?language=it>

Entrando nel sito apparirà la seguente schermata:



Cliccando sulla voce “Runt” si accederà alle numerose FAQ presenti nelle sezioni “Trasmigrazioni”, “Back-office” e “Front-office”.

Cliccando invece su “Chiedi supporto” apparirà la seguente schermata



Attraverso la quale sarà possibile, scegliendo l’opzione “Registro unico nazionale del Terzo settore”, inserire i propri riferimenti, porre il quesito ed allegare eventuali documenti. Dopo l’invio della richiesta il sistema fornirà il buon esito della richiesta che sarà evasa alla mail indicata.

1.5. I dati del bilancio per le attività diverse

Il bilancio fornisce informazioni funzionali anche alla verifica del superamento del test delle attività diverse. Ai nostri fini, basti ricordare, come già indicato in precedenza (si veda par. 1.1.) che l'art. 5 del Cts dispone che un Ets svolga in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale richiamate nell'articolo stesso. Tuttavia, il legislatore prevede che gli enti possano svolgere attività diverse, qualora queste risultino strumentali e secondarie in base alle indicazioni definite da un successivo ulteriore decreto ministeriale (art. 6 del Cts)²⁷. Lo schema del predetto regolamento sulle attività diverse (si veda par. 6.4) dispone che le attività diverse si considerino secondarie se:

- › i relativi ricavi non superano il 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo settore; oppure
- › i relativi ricavi non superano il 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore.

Basta che una delle due condizioni sia soddisfatta.

Il decreto sulla modulistica (riprendendo, di fatto, proprio lo schema del Regolamento dell'art. 6) specifica anche che tra i costi complessivi rientrano:

- › i costi figurativi relativi ai volontari non occasionali (art. 17, co. 1 del Cts);
- › le erogazioni gratuite di denaro e le dismissioni gratuite di beni e servizi per il loro valore normale;
- › la differenza tra valore normale di beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il costo effettivo di acquisto.

Nel caso in cui, quindi, l'ente opti per adottare il secondo criterio sopra individuato, sarà necessario dimostrare i risultati derivanti dalla misurazione dei "costi complessivi" per dimostrare la secondarietà delle attività diverse. Rinviando al capitolo 9 per ulteriori approfondimenti di natura contabile, appare utile anticipare un esempio che possa evidenziare come i dati finanziari che emergono dal bilancio siano in ogni caso cruciali per consentire all'ente lo svolgimento di attività diverse in misura consentita dalle previsioni in essere.

²⁷ Si veda anche: GARONE M, IOANNONE I., SEPIO G. (2023), *Le attività esercitabili*, Milano, Il Sole 24 Ore, 19-26.

Esempio

L'Ets Alfa presenta per l'esercizio 2021 i seguenti dati finanziari lordi, già classificati come da Mod. B del decreto del Ministero e del lavoro delle politiche sociali del 5 marzo 2020:

A) Costi e oneri da attività di interesse generale	1.000	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale	600
B) Costi e oneri da attività diverse	1.050	B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse	1.550
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi	40	C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi	130
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali	30	D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali	90
E) Costi e oneri di supporto generale	70	E) Proventi di supporto generale	20
	2.190		2.390

L'ente non supera il test della secondarietà adottando il primo indicatore poiché i ricavi da attività diverse sono pari a circa il 64,9% delle entrate complessive, superando la soglia massima prevista del 30%:

$$\frac{\text{Ricavi delle attività diverse (classe B dei proventi)}}{\text{Entrate complessive (proventi totali)}} = \frac{1.550}{2.390} = 64,9\%$$

L'Ets, tuttavia, ha svolto nell'esercizio la propria attività, in parte, grazie all'attività di volontari che hanno "donato" nell'esercizio 100h di prestazioni. Secondo una rilevazione del costo dell'attività dai contratti collettivi nazionali del lavoro per tale tipologia di lavoro emerge che il costo orario è pari a 8 per costi figurativi pari a 800. L'Ets, così facendo, supera il test di secondarietà applicando il secondo indicatore, in quanto il rapporto tra ricavi da attività diverse e costi complessivi non supera il 66%:

$$\frac{\text{Ricavi delle attività diverse (classe B dei proventi)}}{\text{Costi complessivi (costi contabili + costi extra-contabili d.m. 107/2019)}} = \frac{1.550}{2.190 + 800} = 51,8\%$$

Tenuto conto di quanto sopra, il bilancio sicuramente costituirà l'elemento di riferimento per la identificazione dei suddetti valori.

In particolare, rinviando all'esame del testo per una lettura più completa degli schemi di bilancio, sarà possibile misurare i ricavi derivanti dalle attività diverse dai ricavi iscritti nell'area B del rendiconto gestionale così come, anche se si resta in attesa chiarimenti di prassi sul punto, i proventi delle attività finanziarie e patrimoniali di cui all'area D dovrebbero essere esclusi dai ricavi da attività diverse. Attenzione, poi, dovrà essere posta dall'Ets a seconda del parametro che intenda adottare ai fini del test di "secondarietà".

Nel caso in cui l'ente intenda optare per il 30% delle entrate complessive, queste saranno identificabili con il totale dei proventi e dei ricavi dello schema di rendiconto gestionale (rendiconto per cassa) di cui al Modello B dell'Allegato 1 del d.m. 5 marzo 2020. I "costi complessivi" rilevanti nel caso in cui si opti per il parametro del 66% sono, quindi, determinabili come la somma del "Totale oneri e costi" iscritti nel rendiconto gestionale (o per cassa) a cui si vengono a sommare i costi figurativi "extracontabili" indicati dal decreto interministeriale e dal d.m. 5 marzo 2020.

La delicatezza del calcolo appare in tutta la sua evidenza se si considera che il mancato superamento dei limiti per due esercizi consecutivi porta alla cancellazione dell'ente dal Runts. Nello specifico art. 4 del decreto 19 maggio 2021, n. 107 recante "Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse dispone che

- › nel caso di mancato rispetto dei, l'Ets è tenuto ad effettuare apposita segnalazione entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio all'Ufficio del Registro unico nazionale territorialmente competente o alla rete associativa nazionale che svolta attività di autocontrollo (art. 93, co. 5 del Runts);
- › laddove ciò si verifichi, l'Ets deve "recuperare" nell'esercizio successivo la percentuale eccedente del rapporto tra attività diverse e attività di interesse generale (si veda approfondimento della Tabella successiva);
- › l'Ets che non riesce a recuperare la suddetta percentuale od omettere di comunicare tale superamento è cancellato dal Registro dall'Ufficio del Registro unico nazionale territorialmente competente.

Tabella - Il superamento dei limiti di cui alle attività diverse

Il decreto ministeriale copre anche il tema degli obblighi e delle sanzioni derivanti dal superamento dei limiti sopra indicati. Nello specifico, è previsto che l'Ets che supera i predetti limiti debba segnalare tale superamento all'Ufficio del Registro unico nazionale competente per territorio ed eventualmente alla rete associativa nazionale a cui aderisce, nel caso in cui questa eserciti attività di autocontrollo ai sensi dell'art. 93, co. 5 del Cts.

Nell'esercizio successivo l'Ets dovrà "recuperare", rientrando per una percentuale almeno pari al superamento. Per cui, ad esempio, un Ets che nell'esercizio abbia rilevato entrate da attività diverse pari a 35 su entrate complessive pari a 100, superando del 5% il limite previsto, nell'esercizio successivo dovrà presentare, a fronte di entrate complessive pari a 120, attività diverse pari al massimo a 30 ($120 \cdot 0,30 - 120 \cdot 0,05$).

In caso di sfioramento dei limiti per due esercizi consecutivi, l'Ufficio del Registro nazionale competente per territorio dispone la cancellazione dell'ente coinvolto dal Runts.

Fonte: CNDCEC (2021), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, par. 1.4.

1.6. Il “caso” del bilancio ai fini della determinazione del patrimonio minimo

Gli enti interessati

La disciplina normativa del riconoscimento della personalità giuridica del Runts è un tema alquanto rilevante dal punto di vista operativo per gli enti che desiderano iscriversi o che, nel periodo transitorio, sono soggetti a trasmigrazione nel Runts, nonché un argomento di indubbia importanza e delicatezza sotto il profilo professionale.

Gli enti sia retti in forma associativa sia in forma fondativa in precedenza operativi e già in possesso della personalità giuridica ai sensi del d.P.R. n. 361 del 10 febbraio 2000 al momento dell'iscrizione nel Registro sospendono la personalità giuridica per il periodo di iscrizione al Runts. L'ottenimento della “nuova” personalità giuridica passa, oltre che dall'adeguamento statutario e dalla comunicazione delle informazioni richieste necessarie per l'iscrizione, anche dalla dimostrazione dell'esistenza del patrimonio minimo richiesto.

A tale riguardo il co. 4 del richiamato art. 22 recita che: “[s]i considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro”.

Spetta al notaio “gestire” la richiesta della personalità giuridica e verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione al Registro. In questa prospettiva, la Circolare n. 9 del 21 aprile 2022 del Minlavoro avente ad oggetto “Articolo 54 del Codice del Terzo settore. Trasmigrazione dei dati delle Odv e delle Aps iscritte ai Registri delle Regioni e delle Province autonome. Procedimento di verifica dei requisiti per l'iscrizione al Runts” ha chiarito che il soggetto deputato a fornire la “attestazione” della sussistenza del patrimonio minimo è il notaio, il quale evidentemente potrà avvalersi del giudizio del revisore, richiamato nell'articolo 22 del Cts sopra citato e di cui si dirà ancora in seguito²⁸. Come poi ripreso anche dal Consiglio nazionale del Notariato, detta attestazione potrà essere, a discrezione del notaio, “parte integrante dell'atto depositato o consistere in un documento aggiuntivo, da allegare alla domanda di iscrizione”. Tale considerazione vale evidentemente anche per gli enti già esistenti ed operativi e non solo per gli enti neo-costituiti.

²⁸ In questo senso si era espressa in precedenza anche buona parte della dottrina. Si veda: SIRONI E. M. (2021), *Nuova procedura. Tocca al notaio il controllo per ottenere personalità giuridica*, in: AA.VV., *Registro Unico del Terzo Settore. Gli adempimenti per l'avvio*, Il Sole24 Ore, 23 novembre 2021, p.9.

Il decreto del Minlavoro n. 106 del 15 settembre 2020 dettaglia, poi, le procedure da seguire con riferimento agli enti di nuova costituzione (art. 16), agli enti già dotati di personalità giuridica (art. 17), e con riguardo agli enti senza personalità giuridica già iscritti nel Runts o di associazioni non riconosciute e non iscritte nel Runts (art. 18)²⁹ ³⁰.

Ciò detto, lo Studio n. 10-2022/Cts del Consiglio Nazionale del Notariato “Attestazione della sussistenza del patrimonio minimo degli Ets” produce anche, a beneficio dei notai, un fac-simile di attestazione che di seguito viene riportato.

Attestato

ai sensi dell'art. 16 del d.m. Lavoro 15 settembre 2020, n. 106

Il sottoscritto _____ notaio in _____, iscritto nel Collegio notarile di _____ premesso che: (in caso di ente di nuova costituzione, con apporto patrimoniale in denaro) 1)- con atto da me notaio ricevuto in data _____ rep. _____, registrato a _____, è stata costituita l'associazione/fondazione _____ con sede in _____, che intende ottenere l'iscrizione nel Runts; 2)-il patrimonio iniziale dell'ente, che ammonta ad euro _____ è stato apportato in denaro mediante: -versamento sul mio conto corrente dedicato (oppure) -versamento presso la banca _____, come da certificazione in data _____ allegata al predetto atto;

(oppure, in caso di ente di nuova costituzione, con apporto costituito da beni diversi dal denaro)

1)-con atto da me notaio ricevuto in data _____ rep. _____, registrato a _____, è stata costituita l'associazione/fondazione _____ con sede in _____, che intende ottenere l'iscrizione nel Runts; 2)-il patrimonio iniziale dell'ente è costituito da beni diversi al denaro, il cui valore, entità e composizione risultano comprovati da relazione giurata redatta da _____ iscritto al Registro dei revisori contabili al n. _____, asseverata di giuramento in data _____ ed allegata al predetto atto; il valore del patrimonio determinato da detta relazione giurata ammonta ad euro _____;

(oppure, in caso di ente preesistente già dotato di personalità giuridica)

1)-con atto da me notaio ricevuto in data _____ rep. _____, registrato a _____, l'associazione/fondazione _____ con sede in _____, codice fiscale _____, iscritta nel Registro delle Persone Giuridiche Private presso la Prefettura/Regione _____ al n. _____ ha deliberato l'adeguamento del proprio statuto alle disposizioni del decreto legislativo n. 117/2017 e di chiedere l'iscrizione nel Runts con la denominazione _____; 2)- il valore, l'entità e la composizione del patrimonio dell'ente alla data del _____ risulta comprovato da: -relazione giurata redatta da _____ iscritto al Registro dei revisori contabili al n. _____, asseverata di giuramento in data _____ ed allegata al predetto atto; il valore del patrimonio determinato da detta relazione giurata ammonta ad euro _____;

(oppure)

29 Per quanto concerne la pubblicità legale degli enti, i riferimenti normativi di primo e secondo livello sono completati dalle previsioni riportate nell'Allegato A del citato d.m. n. 106 del 15 settembre 2020.

30 Per un'analisi ulteriore delle procedure si veda anche: CNDCEC (2021), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, par. 2.1.

-bilancio annuale/infrannuale dell'ente alla predetta data, completo della relazione dell'organo di controllo o del revisore (se revisore legale esterno, indicare nominativo ed iscrizione al relativo registro) che ne attesta la corretta compilazione, allegati al predetto atto; il valore del patrimonio risultante da detta documentazione ammonta ad euro _____;

(oppure, in caso di ente preesistente, privo di personalità giuridica)

1)-con atto da me notaio ricevuto in data _____ rep. _____, registrato a _____, l'associazione _____ con sede in _____, codice fiscale _____, ha deliberato di adeguare il proprio statuto alle disposizioni del decreto legislativo n. 117/2017 e di ottenere la personalità giuridica mediante iscrizione nel Runtis con la denominazione _____; 2)-il valore, l'entità e la composizione del patrimonio dell'ente alla data del _____ risulta comprovato da: -relazione giurata redatta da _____ iscritto al Registro dei revisori contabili al n. _____, asseverata di giuramento in data _____ ed allegata al predetto atto; il valore del patrimonio determinato da detta relazione giurata ammonta ad euro _____;

(oppure)

-bilancio annuale/infrannuale dell'ente alla predetta data, completo della relazione dell'organo di controllo o del revisore (se revisore legale esterno, indicare nominativo ed iscrizione al relativo registro) che ne attesta la corretta compilazione, allegati al predetto atto; il valore del patrimonio risultante da detta documentazione ammonta ad euro _____;

ATTESTO

la sussistenza del patrimonio minimo richiesto dall'art. 22, comma 4, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Luogo, data, firma

Fonte: Consiglio Nazionale del Notariato (a cura di SIRONI E.M., studio n. 10-2022/Cts)
"Attestazione della sussistenza del patrimonio minimo degli Ets".

Da quanto sopra riportato si evince che (i) gli enti di nuova costituzione con dotazione di elementi non monetari, (ii) gli enti che desiderano iscriversi nel Registro già operativi e (iii) gli enti già operativi e iscritti nel Registro seppur privi di personalità giuridica debbano presentare relazione giurata di un soggetto incaricabile della revisione legale dei conti per l'ottenimento della personalità.

In verità, parte della dottrina notarile aveva inizialmente avanzato dei dubbi sulla necessità di sottoporre a verifica il patrimonio minimo per gli enti già in possesso della personalità giuridica ex d.P.R. 361 del 2000, pur riconoscendo i vantaggi che tale approccio prudenziale presenterebbe³¹. Le perplessità emergevano soprattutto dal fatto che

31 Secondo Riccardelli "[s]eguendo la lettera della legge che, come si è visto, tanto nell'art. 22 Cts che nella norma attuativa dell'art. 17 d.m. n. 106 del 15 settembre 2020, richiama in più punti il rispetto di tutte le condizioni di legge (ivi comprese quelle relative al patrimonio minimo), si dovrebbe ritenere che in casi del genere, il notaio dovrà effettuare anche il controllo sul c.d. patrimonio minimo fissato dall'art. 22 Cts. Trattandosi di un ente già esistente, occorrerebbe una perizia contabile giurata, redatta da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritta nell'apposito registro, dalla quale emerga che, nell'(attuale) patrimonio dell'ente che intende assumere la qualifica di Ets, vi sia la componente minima richiesta dall'art. 22 Cts. Questa interpretazione delle norme in esame, fondata unicamente sull'argomento letterale, potrebbe causare più di un problema, soprattutto per gli

l'ente risulta già essere "personificato" e che la personificazione ottenuta (d.P.R. 361 del 2000) avrebbe potuto essere di fatto negata da una diversa procedura perseguita (art. 22 del Cts). In aggiunta, veniva fatto notare che l'art 17 del d.m. del 15 settembre 2020 non richiedeva esplicitamente la verifica del patrimonio minimo, seppur fosse altrettanto vero che il comma 1 del citato art. 17 chiude indicando che: "[s]i applicano, per quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 16", in cui tale richiesta appare riprodotta. Il tema risultava ancora più controverso prendendo in esame il caso di Odv e Aps che, ai sensi dell'art. 54 del Cts, trasmigrano direttamente nel Registro. Parte della dottrina riteneva che anche detti enti dovessero passare nuovamente dal notaio per esprimere la propria volontà di acquisizione della personalità giuridica e per la verifica dei requisiti esistenti, tra cui il patrimonio minimo (si veda tabella che segue)³². La *ratio* era fondata sull'esistenza di un sistema di riconoscimento parificato per gli enti operativi che richiedevano *ex novo* l'iscrizione nel Runts in base alla procedura di cui all'art. 17 del d.m. n. 106 del 15 settembre 2020 e gli enti che erano trasmigrati con procedimento automatico di cui all'art. 54 del Cts (Odv e Aps)³³. Di fatto, ciò si sostanziava nella necessità per gli enti che avevano già adeguato i propri statuti al dettato del Cts di "tornare" dal notaio per poter completare la documentazione necessaria per l'iscrizione al Registro³⁴.

enti di maggiori dimensioni, a causa dei tempi e dei costi dovuti per la predisposizione della relazione giurata del revisore legale". Si veda: RICCARDELLI N. (2021), *Commento agli articoli 15-19*, in: FICI A. e RICCARDELLI N. (a cura di), *Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore: Commento al d.m. 15 settembre 2020*, n. 106, Napoli, Editoriale Scientifica, p. 214

32 Si veda: CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO/COMMISSIONE TERZO SETTORE (2021), *Massima n.9. Verifica delle condizioni per l'iscrizione nel Runts dell'ente già in possesso di personalità giuridica*, 23 novembre 2021.

33 A tale proposito De Angelis afferma che: "[e]videnziata la necessità per gli enti dotati di personalità giuridica con sistema concessorio, che vogliono opzionalmente diventare enti del Terzo settore di transitare per uno studio notarile, chiamato, fra l'altro, a valutarne il patrimonio (art. 17 del d.m. n. 106 del 15 settembre 2020), resta da comprendere cosa succederà per gli enti come le organizzazioni di volontariato (Odv) e le associazioni di promozione sociale (Aps), che a partire da oggi, 23 novembre, trasmigreranno nel Runts. A prima vista la trasmigrazione automatica riguarderebbe indistintamente sia gli enti privi di personalità giuridica, sia quelli personificati, senza che per questi sia previsto alcun controllo della loro consistenza patrimoniale.

Una tale modalità di accesso risulterebbe però assolutamente discriminante fra enti personificati ad accesso volontario e quelli, Odv e Aps appunto, ad accesso automatico nel Runts. Il che fa ritenere che anche questi ultimi, motu proprio o su espresso invito del Runts, chiamato alle valutazioni di cui all'art. 47 del Cts, dovranno transitare presso uno studio notarile per le verifiche di cui al citato art. 17 e l'attestazione del patrimonio minimo, attestazione che, nei casi più complessi, potrebbe necessitare di una relazione di stima da parte del revisore". Si veda: DE ANGELIS L. (2021), *Per il Runts, patrimonio minimo con attestazione notarile anche per Aps e Odv*, Eutekne.info, 23 novembre 2021.

34 A questo riguardo, IANNACCONE afferma che gli Odv e Aps "... in forza della trasmigrazione di cui all'art. 54 del Cts, sembrerebbero fare eccezione al principio per il quale l'accesso al Runts è sempre accompagnato dall'intervento del notaio chiamato a verificare la sussistenza di tutte le condizioni sopra richiamate. Ma così non può es-

Risulta oggi definito, alla luce anche dei successivi interventi ministeriali e in particolare della Circolare n. 9 del 27 aprile 2022 del Minlavoro, che anche gli enti trasmigrati con personalità giuridica precedente debbano verificare, come tutti gli enti preesistenti, la sussistenza del patrimonio minimo per acquisire la “personalità giuridica del Runts”.

Ai nostri fini, rileva ancora evidenziare che la nota direttoriale n. 18655 del 2 dicembre 2022, “Trasmigrazione di ente già dotato di personalità giuridica. Iscrizione al Runts per silenzio assenso” ha esaminato anche il caso degli enti trasmigrati per silenzio assenso già in possesso della personalità giuridica, che -per l'impostazione presa dal Minlavoro- avrebbero dovuto attivarsi già in precedenza per ottenere la “nuova” personalità giuridica. La nota dispone, a tale proposito, che: “[è] quindi di tutta evidenza la necessità da un lato che gli uffici del Runts prendano il prima possibile contatti con gli uffici gestori dei registri delle persone giuridiche, a partire dai coesistenti uffici regionali, fornendo loro gli elenchi degli enti iscritti per decorrenza dei termini per consentire agli stessi di prendere atto della sospensione; dall'altro che l'informazione circa il possesso della personalità giuridica da parte degli enti pervenga di ritorno agli uffici del Runts, che potranno quindi anche prima dello scadere dei 90 giorni richiedere agli enti, ai sensi dell'art. 48, comma 4 del Cts, assegnando loro un termine congruo che tenga conto della complessità degli adempimenti, di aggiornare le informazioni, depositare i documenti e presentare altresì, tramite il notaio cui compete la verifica, la documentazione da cui risulti il possesso del patrimonio minimo al netto delle componenti negative che possano pregiudicarne l'effettiva disponibilità, che non dovrà essere antecedente a più di 120 giorni dalla data dell'atto di deposito della documentazione contabile al notaio. In mancanza, gli enti saranno cancellati dal Runts e di tale cancellazione dovrà essere tempestivamente informato l'ufficio gestore del registro delle persone giuridiche di riferimento, per i seguiti di competenza, considerato che effetto della cancellazione sarà la riattivazione a pieno titolo della posizione precedentemente sospesa”.

Sembra, in verità, che non ci siano grandi discussioni in merito alle Onlus che si apprestano al passaggio al Registro; queste, infatti devono presentare apposita domanda di

sero: infatti la lettura degli artt. 22 co. 1-bis e 54 co. 2 del Cts e dell'art. 17 del decreto Runts non sembrano lasciare spazio all'accesso al Runts di enti per i quali non sia stata verificata la sussistenza di tutte le condizioni per la loro iscrizione. [...] anche qualora l'ente avesse già adeguato lo statuto e lo stesso fosse efficace perché approvato prima dell'operatività del Runts, ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. 361/2000, mancherebbe la verifica della sussistenza del patrimonio minimo. [...] è lecito ipotizzare che l'Ufficio del Runts, in sede della verifica prevista dal comma 2 dell'art. 54 [...], richiederà all'ente di fornire documentazione [...] dalla quale risulti l'attestazione della sussistenza del patrimonio minimo così come indicato nell'art. 16 comma 2 del decreto Runts. In tale caso gli enti dovranno ritornare dal notaio [...]. Si vedano: IANACCONE M. N. (2021), *Inizio di operatività del Runts e relativi effetti*, Terzo settore, non profit e cooperative, vol. 4, Ottobre/Dicembre, 19; ABBATE G. (2021), *Verifiche di legalità e sui requisiti*, in: AA.VV., Registro Unico del Terzo Settore. Gli adempimenti per l'avvio, Il Sole 24 Ore, 23 novembre 2021.

iscrizione e non risultano essere esentate in alcun passaggio formale (e, quindi, anche dal dover richiedere apposita relazione giurata di stima del revisore) rispetto agli enti che optano *ex novo* per la domanda di iscrizione³⁵. In questo caso, restano valide le considerazioni già espresse in precedenza con riferimento ai soggetti obbligati a presentare domanda di iscrizione.

Tabella - Il riconoscimento della personalità giuridica del Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore per gli enti pre-esistenti

MASSIMA COMMISSIONE TERZO SETTORE DEL CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO

MASSIMA 9. Verifica delle condizioni per l'iscrizione nel Runts dell'ente già in possesso di personalità giuridica [23 novembre 2021]

MASSIMA

A seguito dell'avvio dell'operatività del Runts, analogamente a quanto previsto per gli enti di nuova costituzione che intendono acquisire la personalità giuridica, la verifica delle condizioni (compreso il patrimonio minimo) richieste per l'iscrizione nel registro stesso dell'ente già in possesso di personalità giuridica è attribuita in via esclusiva al notaio che ha verbalizzato la delibera del competente organo di adeguamento dello statuto al Cts.

Laddove, avendo il notaio comunicato agli amministratori dell'ente di non ritenere sussistenti le condizioni richieste per l'iscrizione nel Runts, la domanda di iscrizione sia stata ugualmente presentata dagli amministratori, la relativa verifica è rimessa all'ufficio del Runts (in aggiunta alla verifica di regolarità formale della domanda e della documentazione).

In ogni caso è escluso l'onere dell'ente di effettuare alcuna comunicazione o chiedere l'approvazione delle modifiche statutarie all'Autorità preposta alla tenuta del Registro delle Persone Giuridiche (Prefettura, Regione o Provincia autonoma).

MOTIVAZIONE

Con l'avvio dell'operatività del Runts, a seguito del decreto direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021, trova piena attuazione quanto previsto dall'art. 22 Cts in ordine all'esclusiva competenza del notaio sugli enti di nuova costituzione o preesistenti che intendano assumere la personalità giuridica mediante iscrizione al Runts, nonché di quelli già in possesso della personalità giuridica ai sensi del d.P.R. n. 361/2000 che intendano iscriversi al nuovo registro.

³⁵ L'art. 34, co. 7 del d.m. n. 106 del 15 settembre 2020 dispone con riferimento al primo popolamento del Registro con specifico riferimento alle Onlus che: "[q]ualora l'ente di cui al comma 1 abbia ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica ai sensi del d.P.R. n. 361 del 2000, il notaio che ha ricevuto il verbale del competente organo, contenente la decisione di richiedere l'iscrizione nel Runts, verificata la sussistenza delle relative condizioni in conformità all'articolo 22 del decreto legislativo n. 117 del 2017 e all'articolo 16 del presente decreto, provvede al deposito degli atti e della ulteriore documentazione presso il competente Ufficio del Runts, richiedendo ai sensi del presente articolo l'iscrizione dell'ente nella sezione prescelta. L'Ufficio del Runts, verificata la regolarità formale della documentazione, entro sessanta giorni dispone l'iscrizione dell'ente nella sezione del Runts indicata nella domanda. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 16 e 17 del presente decreto".

Pertanto il notaio che ha verbalizzato la decisione del competente organo con la quale un ente già in possesso di personalità giuridica acquisita ai sensi del d.P.R. n. 361/2000 (oppure del previgente art. 12 codice civile) delibera l'adeguamento dello statuto al Cts, è tenuto a verificare la sussistenza delle condizioni previste dalla legge ed in particolare quelle stabilite dal Cts, ivi compreso il patrimonio minimo (in conformità alla precedente massima n. 3 di questa Commissione, cui si rinvia), ed a depositare il verbale con allegato lo statuto aggiornato, entro venti giorni, presso il competente ufficio del registro unico nazionale del terzo settore, richiedendo l'iscrizione dell'ente.

In considerazione della competenza esclusiva del Notaio in ordine a tutti gli Enti del Terzo Settore con personalità giuridica, è da considerarsi superata per questi enti l'esigenza dell'approvazione amministrativa delle modifiche statutarie prevista dall'art. 2 del d.P.R. n. 361/2000, in conformità al co. 6 dell'art. 22 Cts, che rinvia ai commi 2 e 3 dello stesso articolo; ciò è confermato dalla lettura dell'art. 22, co. 1-*bis*, Cts, a norma del quale gli enti già in possesso della personalità giuridica ai sensi del d.P.R. n. 361/2000 ottengono l'iscrizione nel Runts "ai sensi delle disposizioni del presente articolo" e pertanto in conformità ai successivi commi sopra richiamati.

Ai sensi dello stesso co. 1-*bis*, per effetto dell'iscrizione dell'ente nel Runts si determina la sospensione dell'efficacia della preesistente iscrizione nel registro delle persone giuridiche, senza che il relativo procedimento preveda in alcun modo il coinvolgimento della prefettura o della regione territorialmente competenti (come risulta evidente anche dagli artt. 16 e 17 del d.m. 15 settembre 2020, che regola le procedure per l'iscrizione al Runts) e senza che alcun'onere di comunicazione al registro delle persone giuridiche sia posto a carico del notaio o dell'ente interessato. Le relative comunicazioni competono all'ufficio del Runts, che le deve effettuare entro i 15 giorni successivi all'iscrizione (come previsto dall'ultimo periodo del co. 1-*bis* dell'art. 22 Cts).

Le medesime considerazioni valgono nel caso in cui, a seguito dell'esito negativo delle verifiche fatte dal notaio sulla sussistenza dei requisiti (anche patrimoniali) per l'iscrizione dell'ente nel Runts, la stessa consegua alla presentazione della domanda da parte degli amministratori, come previsto al medesimo art. 22, terzo comma, Cts.

La gestione del patrimonio minimo potrebbe portare, peraltro, a problematiche di vario tipo per l'ente nella gestione dell'operatività futura. La verifica del patrimonio minimo, infatti, non è operazione statica da eseguire *una tantum*, bensì configura un monitoraggio dinamico in quanto perpetuato nel corso del tempo. In funzionamento, infatti, spetta all'organo di controllo³⁶ e, soprattutto in assenza dell'organo di controllo, all'ente medesimo monitorare la sussistenza delle condizioni del patrimonio minimo per tramite dell'esame anche del bilancio³⁷.

36 Il Principio della Norma Ets 3.10, Vigilanza sulla conservazione del patrimonio minimo, delle Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore prevede, al riguardo, che: "[s]ulla base delle informazioni acquisite l'organo di controllo vigila sulla conservazione del patrimonio minimo dell'ente. Quando risulta che esso si sia durevolmente ridotto di oltre un terzo, l'organo di controllo sollecita gli amministratori all'adozione dei provvedimenti previsti dalla legge. Si veda: CNDCEC (2020), *Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore*, Norma Ets 3.10.

37 È chiaro che il bilancio non è in grado di per sé di fornire una indicazione esaustiva in termini valutativi del patrimonio minimo, in quanto il bilancio è redatto secondo una logica convenzionale, mentre le valutazioni sono espresse, come sarà meglio illustrato in seguito, in base a valutazioni "libere" dalle previsioni contabili. Ciò detto, è chiaro che il bilancio, di per sé finalizzato a fornire una fotografia dello stato di salute dell'ente, rappresenta già una significativa "spalla" per la misurazione del patrimonio.

Il soggetto che deve predisporre la relazione è, ai sensi del più volte richiamato art. 22, co. 4 del Cts, un revisore legale dei conti. La prassi operativa si è già interrogata se tale soggetto possa coincidere con un professionista dotato delle suddette qualifiche, già coinvolto nella gestione sociale. Il Cts non traccia, in effetti, particolari profili di indipendenza in capo al revisore che redige la relazione; se ne evince che la relazione giurata sembrerebbe poter essere sottoscritta anche da un aderente o da un componente dell'organo di controllo o dal soggetto incaricato della revisione legale dell'ente, sempre che ovviamente lo stesso sia iscritto nell'apposito registro. In ogni caso, si ricorda, starà, poi, al notaio riprendere la relazione del revisore per produrre la propria attestazione ai fini della richiesta di personalità giuridica al Runts.

Il contenuto della relazione

Pur sapendo di non poter risolvere in maniera esaustiva il tema, sembra corretto soffermarsi anche sugli aspetti tecnici concernenti modalità di redazione della relazione per fornire alcune prime considerazioni. L'art. 22, co. 4 del Cts richiede che il patrimonio minimo debba essere rappresentato da "una somma liquida e disponibile".

L'art. 16 del d.m. del 15 settembre 2020 dispone che nel caso di enti di nuova costituzione la sussistenza del patrimonio minimo, se costituito da denaro, "...deve risultare da apposita certificazione bancaria, salvo che la somma venga depositata sul conto corrente dedicato del notaio, ai sensi dell'articolo 1, comma 63, lettera b) della legge 27 dicembre 2013, n. 147; in tale ultimo caso il notaio rogante verserà detta somma al rappresentante legale dell'ente dopo la sua iscrizione nel Runts". Nel caso di enti di nuova costituzione, le dotazioni di elementi non monetari devono essere sottoposte a relazione giurata del revisore, sulla falsa riga di quanto avviene per i conferimenti delle società di capitali ex artt. 2343 (S.p.A.) e 2465 (S.r.l.) del codice civile³⁸.

Per quanto concerne gli enti già operativi, il richiamo della valutazione del patrimonio minimo appare riconducibile alla valutazione del patrimonio inteso come valore dato dalla differenza tra i valori dell'attivo e i valori del passivo in una logica di misurazione degli stessi elementi al loro valore corrente³⁹ (attività – passività propriamente dette). In questo contesto, può essere utile riferirsi alla Massima n. 5 del 12 gennaio 2021 del Consiglio notarile di Milano per la quale "[c]on specifico riferimento alla verifica della sussistenza di detto patrimonio minimo, trattandosi di un ente già operativo, la cui situazione patrimoniale presenterà evidentemente poste sia attive che passive, non è sufficiente che la disponibilità minima risulti da certificazione bancaria che attesti il de-

38 Si veda: PLATANIA F., (2011). *I conferimenti nelle spa*. Giuffrè Editore.

39 Si veda: MALTONI M., SPADA P., *Patrimonio minimo e capitale minimo*, in Riv. dir. comm., 2021, II, p. 3.

posito della somma di euro 15.000 presso un c/c intestato all'ente (o da deposito presso il conto dedicato del notaio), essendo invece necessario accertare che la situazione economico-patrimoniale dell'associazione non presenti passività tali da annullare di fatto un eventuale fondo liquido (o altre attività) di cui si dimostri l'esistenza. Pertanto, si rende necessario conoscere lo stato patrimoniale netto dell'ente quale risulta dalle sue scritture contabili. Del resto, lo stesso art. 22 Cts, nel disciplinare il caso in cui il patrimonio iniziale – in sede di costituzione – sia rappresentato “da beni diversi dal denaro”, stabilisce che il loro valore debba risultare da una relazione giurata redatta da un revisore legale iscritto all'albo (o da società di revisione). Si tratta, quindi, di applicare il medesimo criterio di valutazione ad una “attività” già in essere, così come si farebbe per un'azienda operativa. Sarà quindi necessario produrre al notaio la relazione giurata di un revisore legale, dalla quale emerga un patrimonio netto non inferiore a euro 15.000”⁴⁰.

La formulazione del testo sembra, in pratica, comportare, in termini tecnico-valutativi, la predisposizione di una relazione estimativa, articolata - utilizzando la terminologia propria della valutazione d'azienda - sui metodi patrimoniali⁴¹.

A parere di chi scrive, tutti gli elementi, seppur nella logica fornita dal legislatore e dal testo ministeriale, devono essere misurati indipendentemente dal loro grado di liquidità e disponibilità⁴². Occorrerà, casomai, riportare gli elementi patrimoniali al loro valore di “monetizzazione”, identificabile con il valore monetario ottenibile dalla dismissione

40 Si veda: CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO/COMMISSIONE TERZO SETTORE (2021), Massima n. 5 del 12 gennaio 2021. Ottenimento della personalità giuridica da parte di associazione non riconosciuta mediante l'iscrizione al Runtis e da parte di associazione non riconosciuta che già possiede la qualifica di Ets, 12 gennaio 2021.

41 Impossibile in questa sede soffermarsi sull'interessante tema della valutazione dei complessi aziendali. Si rinvia per tutti a: OIV (2015), *Principi Italiani di Valutazione PIV*, Egea, Milano; GUATRI L., BINI M. (2009), *Nuovo Trattato sulla valutazione delle aziende*, Egea, Milano.

42 Di parere diverso Riccardelli per il quale: “Da ciò la condivisibile affermazione secondo cui nel sistema degli Ets, almeno per la formazione del c.d. patrimonio minimo, i beni illiquidi non sarebbero in alcun modo conferibili. Questa osservazione, però, non può far ritenere assolutamente ammissibili tutti i beni liquidi. Se la funzione del c.d. patrimonio minimo degli Ets è quella di garanzia, la caratteristica di liquidità, qui imposta, deve allora riconoscersi solamente ai beni di pronta e facile convertibilità in denaro. Per tale ragione, allora, non basta che i beni risultino liquidabili, perché non tutti i beni liquidabili sono uguali tra loro. Ai nostri fini è necessario che tali beni presentino una liquidità facilmente ottenibile attraverso la sua immediata monetizzazione. Vanno quindi esclusi dal novero dei beni conferibili tutti quelli che non risultano facilmente monetizzabili come le prestazioni di opera e di servizi[...]; così, secondo altra opinione[...], vanno esclusi pure tutti i crediti, in quanto la definizione di beni (art. 810 c.c., “sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti”) comprenderebbe solamente i beni materiali ed immateriali, ma non i diritti (come ad es. quelli di credito), la cui disponibilità in favore dell'Ets si realizzerebbe solamente con l'effettivo adempimento del conferente a ciò obbligato”. Si veda: Si veda: RICCARDELLI N. (2021), *Commento agli articoli 15-19, op. cit.*, pp.205-206. In questo senso, come da citazione del testo riportato, anche: MALTONI M., SPADA P., *Patrimonio minimo e capitale minimo*, in Riv. dir. comm., 2021, II, p. 3.

degli elementi dell'attivo e al valore di estinzione degli elementi del passivo. Risulta, quindi, naturale che se l'ente è in possesso di un elemento che non può essere venduto, tale elemento non sarà valorizzabile.

A questo punto, necessita esaminare quale sia la "basis of value" del perito estimatore. Considerato che si suppone che gli enti che sono oggetto di valutazione siano in fase operativa, sembra potersi scartare l'ipotesi della misurazione degli elementi al loro valore di liquidazione ordinaria o, tantomeno, di liquidazione forzata⁴³. La misurazione secondo una logica di liquidazione ordinaria potrebbe acquisire senso nel caso in cui la misurazione avesse, infatti, come ultima fase la cessazione dell'attività, mentre lo scopo della valutazione nel caso di specie è proprio quello di veder proseguire la gestione dell'ente nella sua nuova dimensione di Ets⁴⁴.

Gli elementi dell'attivo, quindi, dovrebbero fornire - come detto - una misura della loro monetizzazione per tramite dei valori di mercato⁴⁵. In molti casi, non sempre sarà possibile identificare un "valore di mercato" per gli enti in parola, considerato che taluni enti operano in condizioni non sempre rinvenibili in mercati attivi⁴⁶. Spetta al revisore identificare il valore a cui un soggetto terzo potrebbe rilevare lo stesso; in tal caso, anche il cosiddetto "valore negoziale equitativo", inteso come valore a cui un soggetto specifico

43 L'Organismo Italiano di Valutazione prevede che il valore di "smobilizzo" sia "il prezzo ricavato in condizioni non ordinarie di chiusura del ciclo d'investimento". Sono esempi di valori di smobilizzo il valore cauzionale (definito ex ante la transazione) o il valore di liquidazione. Nella determinazione dei valori di liquidazione forzata (si pensi alle procedure concorsuali) occorre tenere in considerazione anche la mancata possibilità di porre in essere un'attività di "adeguata promozione commerciale". Si veda: OIV (2015), *Principi Italiani di Valutazione PIV*, op. cit., PIV I.6.5.

44 Nella misurazione del valore di liquidazione, per esempio, dovrebbero essere considerati, per esempio, anche i costi di dismissione che, a parere sempre dello scrivente, non hanno senso di essere conteggiati, visto che la stima ha anche la finalità di rappresentare un patrimonio di garanzia nei confronti degli stakeholder, ma in una prospettiva di funzionamento dell'ente.

45 Il valore di mercato è inteso dall'Organismo Italiano di Valutazione come "il prezzo a cui l'elemento oggetto della transazione può essere negoziato alla data di riferimento dopo un appropriato periodo di commercializzazione tra soggetti indipendenti che operano in modo razionale e senza pressioni.

Il valore di mercato esprime il miglior prezzo ragionevolmente realizzabile dal venditore ed il prezzo più vantaggioso ragionevolmente realizzabile per l'acquirente" Si veda: OIV (2015), *Principi Italiani di Valutazione PIV*, Egea, Milano, PIV I.6.3.

46 Più specificamente, a parere di chi scrive, i valori di mercato dovrebbero essere espressi in una prospettiva exit value, quale valore che l'ente presumibilmente potrebbe ricavare dalla cessione dell'elemento nel mercato accessibile. La prospettiva dell'entry value, infatti, quale valore che l'ente dovrebbe pagare per ottenere quel medesimo bene, sembra essere avulso dal contesto di determinazione di un valore teorico di garanzia per gli stakeholder. Si veda: CAPALBO F., SORRENTINO M. (2013), *I rapporti tra 'Valore Di Mercato' e 'Ricavato in caso di liquidazione' nella 'Relazione Giurata' ex art. 160 l.f. co. 2*, Rivista dei Dottori Commercialisti, vol. 2, 305 -316.

acquisirebbe l'elemento in oggetto, può rappresentare un riferimento utile per l'identificazione della somma liquida e disponibile a cui tendere⁴⁷ (si veda anche tabella che segue).

Approfondimento – Le valutazioni nella relazione giurata di stima del revisore legale

Se al notaio il Codice del terzo settore (Cts) riconosce il compito di attestare il patrimonio minimo per tutti quegli enti che intendono acquisire la personalità giuridica, altresì rilevante è il ruolo del revisore legale. A questo, il Codice assegna il compito di predisporre, per gli enti preesistenti già dotati di personalità giuridica e per quelli che intendono richiederla con l'iscrizione al Runts, una relazione giurata di stima da cui si evinca la dimensione quantitativa del patrimonio netto.

Un documento, quello della relazione di stima (articolo 22 comma 1 Cts), che si caratterizza per essere una vera e propria valutazione aziendale seppur particolare e che - in assenza di specifiche tecniche richieste dal legislatore lascia al professionista il compito di individuare quelle più opportune. Unica indicazione a cui il revisore dovrà porre attenzione riguarda la necessità di "misurare" il patrimonio minimo sulla base di una somma «liquida e disponibile». Una previsione, questa, frantesa nella prassi che ha portato ad indicare come oggetto di valutazione i soli elementi immediatamente liquidi. In realtà, qualsiasi valutazione attribuisce un valore monetario alle attività e alle passività, e per loro differenza al patrimonio. E compito, quindi, del revisore individuare la configurazione di valore che ritiene più adatta a "monetizzare" gli elementi dell'ente. Volendo venire incontro alla richiesta dell'individuazione dell'importo liquido e disponibile, una soluzione potrebbe essere quella di adottare i valori che il mercato attribuisce agli elementi dell'ente. Ciò significa che la valutazione dovrebbe essere indirizzata verso un'applicazione dei cosiddetti metodi patrimoniali, tenuto conto che i criteri solitamente applicati nella prassi (redditali o di tipo finanziario e comparativi di mercato) appaiono di difficile adozione per il mondo non profit.

Per gli enti preesistenti, tuttavia, la relazione giurata, in linea con la circolare 9/2022, potrà essere sostituita da una relazione dell'organo di controllo (di cui sia componente almeno un revisore legale) o del soggetto incaricato della revisione legale dei conti che «attesta la corretta compilazione» di una situazione patrimoniale, aggiornata a non più di 120 giorni antecedenti la presentazione dell'istanza. Una soluzione quella prospettata dal ministero del Lavoro alternativa che fornisce un'approssimazione del patrimonio netto minimo derivante da una valutazione e che dovrebbe essere, in ogni caso, prudenziale, considerato anche che le stime convenzionali del bilancio (d.m. 5 marzo del 2020 per gli enti iscritti) sono di fatto e per lo più articolate su principi di prudenza.

Un'ultima considerazione, infine, riguarda il fatto che il patrimonio minimo (essendo articolato sui valori patrimoniali) potrà essere espresso partendo dai dati finanziari prodotti da una «contabilità a partita doppia». Ciò significa che gli enti che predispongono il bilancio nella forma del rendiconto per cassa dovranno ricostruire extra-contabilmente il patrimonio. In tal caso spetterà agli amministratori verificare che anche a regime il sistema di rilevazione per cassa sia capace di soddisfare adeguatamente i criteri di monitoraggio.

Fonte: DE TAVONATTI M., MORO D. (2023), *Dal revisore relazione giurata di stima sull'entità del patrimonio*, Il Sole 24 Ore, 23 marzo 2023, p. 37

47 Il Principio Italiano di Valutazione I.6.5 definisce il valore negoziale equitativo come "il prezzo al quale verosimilmente l'elemento potrebbe essere negoziato alla data di riferimento fra due o più soggetti identificati, correttamente informati e concretamente interessati, bilanciando in modo equo i rispettivi interessi". Si veda: OIV (2015), *Principi Italiani di Valutazione PIV*, Egea, Milano, PIV I.6.5.

La determinazione del patrimonio minimo si sostanzia nella esecuzione di una valutazione del complesso economico dell'ente. In questa prospettiva, chi scrive è orientato a considerare il metodo patrimoniale come il metodo di riferimento⁴⁸. Difficile considerare, a meno di situazioni particolari, applicabili i criteri articolati sui flussi finanziari ed economici e men che meno i criteri comparativi di mercato. Il valutatore, laddove opti per tale soluzione, dovrà munirsi di una ricostruzione patrimoniale e finanziaria degli elementi esistenti alla data di riferimento della valutazione, solitamente desunti da una situazione contabile, e verificare, anche per tramite di perizie di esperti, le rettifiche da apportare per poter "trasformare" i valori contabili in valori correnti.

Potrebbe risultare utile, ai fini della discussione, considerare se debba prendersi come riferimento il metodo patrimoniale semplice o il metodo patrimoniale complesso. La distinzione consiste, semplificando, nel considerare o meno gli intangibili e l'eventuale avviamento. Essendo in un contesto non lucrativo, tali elementi sono più difficilmente rinvenibili, anche se appare quasi banale evidenziare che, anche in contesti non lucrativi, "the joint value created through cooperation is greater than the sum of the parts"⁴⁹. Non si può, in pratica, negare che in talune circostanze possano essere presenti e misurabili anche valori liquidi e disponibili riferibili ad *intangibles*. Potrebbe essere questo, per fare alcuni esempi, il caso di un'organizzazione che detiene un ristorante quale attività diversa (su cui poter calcolare l'avviamento) oppure di un'organizzazione riconosciuta nel settore (magari in sede di partecipazione a progetti) che può valorizzare il proprio marchio. Chiaramente, il tutto dovrà essere contestualizzato e ponderato dal revisore. Ciò detto, nei frequenti casi in cui l'ente non presenta risorse immateriali specifiche che differenziano la realtà in parola dalle altre organizzazioni operanti in condizioni simili, il patrimonio determinato con il metodo patrimoniale semplice corrisponderà con il patrimonio "complesso".

La data della relazione deve essere quanto più ravvicinata possibile alla data della richiesta di riconoscimento. Tuttavia, vista anche la necessità di fare affidamento a dati affidabili, è possibile ricondurre le proprie valutazioni, per quanto possibile e compatibile con la determinazione di valori correnti, a dati di bilancio approvati dall'organo esecutivo e dall'assemblea (o di equivalente organo nel caso di enti retti in forma fondativa). A questo fine, la Circolare n. 9 del 21 aprile 2022 sposa l'impostazione fornita dalla Mas-

⁴⁸ Si veda anche: DE TAVONATTI M., MORO D. (2023), *Dal revisore relazione giurata di stima sull'entità del patrimonio*, Il Sole 24 Ore, 23 marzo 2023; DE TAVONATTI M., POZZOLI M., SEPIO G. (2023), *Attività di controllo e valutazione patrimoniale*, in (a cura di POZZOLI M., SEPIO G.): Terzo settore. Il quadro civilistico, organizzativo e fiscale. Come realizzare le funzioni e i compiti previsti dalla Riforma, 86-91.

⁴⁹ Si veda per tutti: CABRAL S., MAHONEY J. T., MC GAHAN A. M., POTOSKI M. (2019), *Value creation and value appropriation in public and nonprofit organizations*, Strategic Management Journal, 40(4), 465-475.

sima n. 3 del Consiglio notarile di Milano (si veda Tabella successiva), la quale individua nei 120 giorni antecedenti la data di delibera portante al Runts il termine oltre il quale non considerare adottabili i dati contabili come appropriati per esprimere il patrimonio minimo dell'ente.

In realtà, la previsione della Circolare n. 9 del 21 aprile 22 pubblicata dal Minlavoro, seppur richiamasse la citata massima n. 3 recita che la *“attestazione dovrà basarsi su documenti contabili - patrimoniali aventi data certa non anteriore a 120 giorni dalla presentazione della domanda, potendosi applicare alla fattispecie di cui trattasi il medesimo termine previsto dall'articolo 42-bis, comma 2 del Codice civile”*.

Tale disposizione ha creato una certa indecisione per i notai se i 120 giorni dovessero avere come data di riferimento la data del ricevimento dell'atto o della delibera (ossia della relazione di valutazione) oppure della presentazione dell'istanza. Lo Studio n. 11-2022/Cts del Consiglio Nazionale del Notariato ha, quindi, concluso che il richiamo alla data di presentazione dell'istanza debba essere considerato un equivoco (un “lapsus”) e che il riferimento “certo” per il notaio non possa che essere la data di ricevimento dell'atto “perché è da quell'istante che il Notaio deve interrogarsi e rispondere al compito che è chiamato a svolgere⁵⁰.

Tabella - Documentazione contabile utilizzabile per la stima del patrimonio minimo

MASSIMA COMMISSIONE TERZO SETTORE DEL CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO

MASSIMA 3. Aggiornamento temporale della documentazione relativa alla sussistenza del patrimonio minimo per l'iscrizione al Runts degli enti già dotati di personalità giuridica [27 ottobre 2020]

MASSIMA

La verifica della sussistenza del patrimonio minimo previsto per gli Ets con personalità giuridica, costituente altresì presupposto per l'iscrizione nel Runts degli enti già in possesso della personalità giuridica acquisita ai sensi del d.P.R. n. 361/2000, si reputa legittima se effettuata sulla base di documenti contabili/patrimoniali aggiornati ad una data non anteriore a centoventi giorni rispetto a quella della delibera portante la decisione di iscriversi al Runts.

MOTIVAZIONE

Coerentemente con l'art. 22, co. 1-bis, del d.lgs. 117/2017, l'art. 17 del decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 15 settembre 2020 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 261 del 21 ottobre 2020), rinviando alle disposizioni dell'art. 16 del medesimo d.m., conferma che anche nel caso dell'iscrizione al Runts di un Ente già dotato di personalità giuridica ai sensi del d.P.R. n. 361/2000, compete al notaio, che abbia ricevuto il verbale contenente la decisione di richiedere l'iscrizione al Runts, la verifica della sussistenza del patrimonio minimo richiesto dall'art. 22, co. 4, d.lgs. 117/2017 per la costituzione degli Ets con personalità giuridica: euro 15.000 per le associazioni ed euro 30.000 per le fondazioni.

⁵⁰ Si veda: Consiglio Nazionale del Notariato (a cura di AVAGLIANO M., 2022), *Studio n. 11-2022/Cts. Iscrizione al Runts degli enti del Terzo settore e situazione patrimoniale aggiornata*.

Quanto all'aggiornamento temporale della relativa documentazione (bilancio, situazione patrimoniale, perizia, etc.), in assenza di altri riferimenti normativi, si ritiene legittimo applicare la previsione contenuta in proposito nell'art. 42-bis, co. 2, c.c. (introdotto dall'art. 98 del d.lgs. 117/2017), la quale fissa in 120 giorni la data di aggiornamento della documentazione prevista per la trasformazione degli enti del libro primo del codice civile (con maggior rigore, quindi, di quanto previsto per fusioni e scissioni).

Pertanto, si ritiene legittima la verifica della sussistenza del patrimonio minimo, costituente presupposto per l'iscrizione nel Runts degli enti già in possesso della personalità giuridica acquisita ai sensi del d.P.R. n. 361/2000, quando sia effettuata sulla base di documenti contabili/patrimoniali aggiornati ad una data non anteriore a centoventi giorni rispetto alla data della delibera di iscriversi al Runts.

L'istanza presentata dal notaio - che riprenderà gli elementi definiti dalla relazione del revisore - indica che "con riferimento al patrimonio vanno specificati entità e composizione".

La relazione di valutazione dovrebbe, quindi, illustrare, come solitamente avviene nelle relazioni di questa natura, la composizione del patrimonio. Dovrà, tuttavia, essere prestata particolare attenzione alle "caratteristiche di liquidità e disponibilità" che potrebbero comportare rettifiche particolari alle determinazioni dei valori di bilancio. Il revisore dovrà, quindi, focalizzare la propria attenzione sulle assunzioni da adottare per esprimere adeguatamente la *basis of value* del valore di mercato e documentare, per quanto possibile, le stesse.

Laddove l'ente sia in possesso di beni immobili, è uso per il valutatore riferirsi a stime peritali di esperti del settore. Tali valutazioni comportano maggiore certezza e credibilità alla valutazione acquisita. Resta da chiedersi, tuttavia, se - considerato che la norma parla di un patrimonio minimo ("almeno") e nella logica di un efficientamento delle risorse a disposizione dell'ente - la richiesta di una valutazione peritale "aggiuntiva" sia sempre necessaria. Nel caso, per esempio, di un ente con adeguate ed evidenti risorse, per esempio, occorre domandarsi se valutazioni sempre attendibili, ma prudenzialmente meno sofisticate (per es., il valore catastale o il valore tratto da altre operazioni similari note e certificate compiute su elementi similari) non possano fornire la base per una misurazione del valore da parte del revisore. Chiaro che, anche in quel caso, necessita ragionare sulla responsabilità che inevitabilmente il revisore avrebbe per eventuali calcoli errati che poi possano risultare pregiudizievoli per altri soggetti.

In ultimo, è importante evidenziare che il bilancio ricopre una funzione ancora più rilevante nella soluzione "aggiuntiva", alternativa alla relazione giurata di stima, di verifica dell'esistenza del patrimonio minimo individuata dalla già menzionata Circolare n. 9 del 21 aprile. La Circolare dispone, infatti, che: "*In via subordinata, nel caso in cui l'ente si avvalga di un revisore legale esterno o quale componente dell'organo di controllo, in linea con i principi di semplificazione procedimentale di cui all'articolo 3 della legge n. 106/2016, la relazione giurata potrà essere sostituita da una situazione patrimoniale, ag-*

giornata a non più di centoventi giorni antecedenti la presentazione dell'istanza (ultimo bilancio d'esercizio approvato o bilancio infrannuale redatto con i medesimi criteri del bilancio di esercizio), completa della relazione dell'organo di controllo o del revisore che ne attesta la corretta compilazione. Tali documenti, su cui si baserà l'attestazione del notaio circa la sussistenza del patrimonio minimo, devono essere allegati all'atto pubblico ed essere depositati unitamente all'istanza presso il competente ufficio del Runts".

Già detto dell'aspetto "temporale" dell'intervento del notaio, per quanto concerne l'attività del revisore si ritiene che l'attestazione di "corretta compilazione" possa essere rappresentata, laddove la base contabile di riferimento sia rappresentata dai risultati di sintesi del bilancio, dalle relazioni al bilancio del soggetto incaricato della revisione legale o dell'organo di controllo (si veda anche par. 3.5.). L'attività di revisione costituisce già di per sé un'attività di verifica delle poste di bilancio più pervasiva dell'attestazione. L'attività di controllo dell'organo di controllo sul bilancio necessiterebbe di una esplicita previsione al riguardo che riporti un'attestazione sulla corretta compilazione, e sinteticamente l'attività svolta per giungere a tale conclusione; è sempre possibile in ogni caso (forse preferibile) che l'organo di controllo presenti una specifica attestazione sul tema da rilasciare al notaio.

2. Norme legislative e tecniche per la redazione del bilancio: la casa dei principi contabili

2.1. Il bilancio nel Codice del Terzo settore

L'art. 13 del Cts rubricato "Scritture contabili e bilancio" costituisce il punto di riferimento principale dell'analisi normativa e tecnico-contabile condotta nel presente capitolo. A dispetto del titolo, il testo dell'art. 13 si occupa quasi esclusivamente del bilancio, lasciando l'onere del trattamento della contabilità alla sezione fiscale (Titolo X del Cts). Nonostante, quindi, scritture contabili e bilancio siano trattati in norme di natura differente del Cts [quella tributaria collocata nell'art. 87 (si veda cap. 7) e quella civilistica come si è detto nell'art. 13], l'esame delle disposizioni deve essere svolto congiuntamente, poiché il "modello contabile" nel Cts è unitario e pensato per svolgere, appunto, una duplice funzione⁵¹.

A regime dovrebbe essere presente un "binario unico", in cui le norme di matrice fiscale focalizzate sulla contabilità sono, di fatto, alla base dei dati rendicontativi civilistici⁵².

Nonostante la base di determinazione dei valori sia la medesima (la contabilità generale), resta da comprendere quale sarà l'orientamento della prassi dell'amministrazione finanziaria nella misurazione, da un lato, dei costi (effettivi)⁵³ e, dall'altro lato, dei proventi che assumono rilievo ai fini fiscali.

Le disposizioni sul bilancio presenti nel Cts, nonostante siano essenziali, hanno acquisito, di fatto, applicabilità immediata con l'entrata in vigore del Codice. La nota del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 29 dicembre 2017 recita, infatti, che "... nelle

51 BAGNOLI L. (2018), *La rendicontazione economica e sociale negli enti del Terzo settore*, in FICI A. (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, Editoriale scientifica Napoli, 193-217.

52 Sulle relazioni tra bilancio civilistico e reddito d'impresa, si veda: GIUNTA F., PISANI M. (2023), *Il bilancio*, Milano, Apogeo, Milano, Apogeo, V ed., 13 e ss. Per un'analisi delle nuove previsioni in materia di fiscalità, si veda: SEPIO G. (2018), *Il nuovo diritto tributario del terzo settore*, in FICI A. (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, Editoriale scientifica Napoli, 155-192.

53 Si ricorda, infatti, che l'art. 79, co. 2 recita che: "[l]e attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento. I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari".

*more dell'istituzione del registro unico (rectius fino all'operatività del registro medesimo) il requisito dell'iscrizione al registro unico nazionale si intende soddisfatto attraverso l'iscrizione degli enti ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore*⁵⁴. Se ne evince che i soggetti già considerati come "Ets temporanei" già nella fase transitoria che precede l'operatività del Registro Unico del Terzo Settore - ossia Organizzazioni di volontariato (Odv), Associazioni di promozione sociale (Aps) e Onlus secondo l'art. 101, comma 2, Cts - sono tenuti all'adozione delle previsioni del Codice, a meno che ovviamente ciò non sia reso impossibile dalla mancanza di istituti o strumenti applicativi essenziali. La nota del 29 dicembre 2017 di cui sopra dispone, infatti, che "[i]ndipendentemente dal relativo deposito presso il registro unico nazionale, tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13: l'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione"⁵⁵.

Stante quanto sopra ricordato, sembra corretto chiedersi quale sia (o, meglio, quale sia stato) il primo bilancio da redigere in conformità alle previsioni dell'art 13 del Cts. Assunto che tale domanda non ha (anzi non ha avuto) grande impatto ai fini pratici, visto che molte realtà erano già in linea con le disposizioni "scheletriche" dell'art. 13, la risposta assume rilevanza sotto altri profili; per esempio, per quanto concerne la prima nomina obbligatoria dell'organo di controllo e del soggetto incaricato della revisione negli enti associativi, l'ente deve verificare se sono stati superati due dei tre parametri indicati rispettivamente dagli artt. 30 e 31 del Cts. Considerato il tenore letterale della previsione ministeriale sembrerebbe che le nuove previsioni si dovessero applicare già dai bilanci 2017, visto che il Cts è entrato in vigore il 4 agosto 2017. Tuttavia, al di là degli effetti pratici "reali", la previsione avrebbe potuto richiedere (a un numero limitato di realtà) un ricalcolo dei valori per quelle organizzazioni che devono transitare o decidono di transitare da un regime contabile ad un altro, richiedendo un'applicazione retroattiva della norma. Per questo motivo, il primo esercizio "vero" a partire dal quale si può applicare il disposto dell'art. 13 dovrebbe essere l'esercizio 2018, se allineato con l'anno solare, ov-

54 Si veda: MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, DIREZIONE GENERALE DEL TERZO SETTORE E DELLA RESPONSABILITÀ SOCIALE DELLE IMPRESE (2017), *Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni*, prot. n. 34/0012604, nota 29 dicembre 2017.

55 Per un'analisi relativa al periodo transitorio, si veda anche: BAUCO C., CAPOZZI V. (2018), *La riforma del Terzo settore. Il regime transitorio*, disponibile a: www.fondazione nazionalecommercialisti.it.

vero il primo esercizio iniziato dopo l'entrata in vigore del Cts, vale a dire dopo il 3 agosto 2017, se non allineato con l'anno solare⁵⁶.

Ciò detto, risulta forse più attuale - considerato anche il periodo temporale in cui il presente scritto viene predisposto - spendere qualche parola aggiuntiva sulla prima applicazione della menzionata "modulistica" di cui all'art. 13 del Cts.

Il d.m. n. 39 del 2020 che si compone di tre soli articoli, e di quattro modelli, si applica "a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di pubblicazione". Sulla base di tale indicazione si evince chiaramente che gli Ets il cui periodo amministrativo coincide con l'esercizio solare si troveranno ad applicare per la prima volta le disposizioni di seguito commentate a partire dal bilancio dell'esercizio 2021.

Ovviamente questo significa che sarebbe opportuno che le organizzazioni interessate possano disporre di un'articolazione del proprio piano dei conti già compatibile con le rilevazioni contabili di cui al decreto a partire dal 1° gennaio 2021. Difficile, infatti, appare ipotizzare, soprattutto per la prima applicazione, riconciliazioni tra il "vecchio" piano dei conti e il nuovo bilancio in sede di predisposizione dello stesso.

Discorso diverso per gli enti che non hanno coincidenza tra periodo amministrativo ed esercizio solare. Si pensi al caso (non frequente per la verità) di un Ets che chiude il proprio bilancio al 30 giugno. In questo caso, l'ente dovrebbe aver predisposto il primo bilancio conforme con la modulistica al 30 giugno 2021, poiché l'inizio del proprio esercizio (1° luglio 2020) è successivo alla data di pubblicazione del decreto sulla modulistica (18 aprile 2020).

Il legislatore del Cts, dando sostanza all'art. 4, co. 1, lett. G) della legge delega 106/2016 per il quale il legislatore delegato avrebbe dovuto anche "*disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche*", ha suddiviso gli schemi di bilancio prevedendo formati differenti per Ets di non minori dimensioni ("non piccoli") ed Ets di minori dimensioni ("piccoli").

Lo schema utilizza un approccio "classico", sulla falsa riga di quanto fatto dal legislatore del bilancio delle società del codice civile, prevedendo norme "ordinarie" per poi procedere ad adattare tali previsioni alle realtà di minori dimensioni, "sottraendo" adempimenti ritenuti eccessivamente onerosi⁵⁷.

⁵⁶ In questo senso si veda anche: CNDCEC (2021), *Riforma del Terzo settore, op. cit.*

⁵⁷ L'approccio descritto è stato sostituito, a livello societario, dall'impostazione, perlopiù teorica in realtà, del "think small first" della direttiva 2013/34/UE. Secondo quanto previsto, la disciplina del bilancio avrebbe prima

In questo contesto, l'art. 1 afferma che *“gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”*.

Per l'impostazione applicata, novellata a livello terminologico (ma sostanziale) dal decreto correttivo del d.lgs. n. 105 del 2018, stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione costituiscono il bilancio. Ne consegue che, come ampiamente indicato dalla prassi delle società con riferimento ai prospetti previsti normativamente, la mancanza anche di un solo prospetto rende la delibera di approvazione del bilancio annullabile⁵⁸.

2.2. Il decreto 5 marzo 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

Le norme sul bilancio del Cts sono minimali rinviando per il dettaglio tecnico alla pubblicazione di un decreto sulla “modulistica” definito dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali (in seguito anche “Minlavoro”), sentito il consiglio nazionale del terzo settore.

Tabella - Articolo 13 Scritture contabili e bilancio del Codice del Terzo settore (commi 1-3)

1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

2. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.

3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.

...

A parere di chi scrive, la delega conferita, seppur con probabilità dettata anche dalla tempistica necessaria per completare l'esercizio della delega della legge 106/2016 nei tempi richiesti, appare opportuna per una serie di motivi solo in parte esaminati. Anzitutto, la materia risulta particolarmente tecnica e necessita di una disciplina “operativa”

dovuto disciplinare la rendicontazione finanziaria dei piccoli per poi “aggiungere” o “complicare” per le società non piccole.

58 GIANNINI L., VITALI M., (2007), *L'impugnativa della delibera di approvazione del bilancio nelle società di capitali*, Rimini, Maggioli.

che, almeno nei paesi di *civil law*, non trova tradizionalmente spazio nei testi di legge di fonte primaria⁵⁹.

In seconda istanza, il testo regolamentare meglio si presta rispetto al testo di legge a disciplinare un contenuto che appare spesso in forte evoluzione e che potrebbe altrimenti richiedere, soprattutto nella prima fase di questa assoluta novità per il Terzo settore, una sorta di “post implementation review”.

Il d.m. 5 marzo 2020 “Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore” - su cui avremo modo di soffermarci meglio in seguito - è stato, quindi, licenziato in data 5 marzo 2020 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale in data 18 aprile 2020 (in seguito anche “d.m. 39 del 2020”).

Il Minlavoro è andato, per alcuni aspetti, oltre le previsioni “principles based” adottate dal codice civile per la definizione degli schemi di bilancio delle società (artt. 2423-2435-ter, c.c.). D'altronde, gli atti “regolamentativi” richiamati dai testi di legge sono, per propria natura, una fonte normativa di secondo livello che hanno, tra i propri compiti, anche quello di soffermarsi sugli aspetti più tecnici della materia⁶⁰.

Il decreto ministeriale si compone, come accennato di 3 articoli e dell'Allegato 1, comprensivo dei modelli dei prospetti di bilancio richiamati dall'art. 1 del medesimo.

Più specificamente, l'Allegato 1 si compone delle seguenti sezioni:

- › Introduzione;
- › Modello A (Mod. A), Stato patrimoniale;
- › Modello B (Mod. B), Rendiconto gestionale;
- › Modello C (Mod. C), Relazione di missione;
- › Modello D (Mod. D), Rendiconto per cassa;
- › Glossario sulle poste del bilancio.

Sembra utile richiamare l'attenzione sul fatto che l'Introduzione e il Glossario appaiono funzionali all'inquadramento della disciplina della modulistica, completando l'analisi delle poste di bilancio.

⁵⁹ Si veda: DI PIETRA R., (2000), *Ragioneria internazionale e 'armonia' contabile*, Padova, Cedam; NOBES C., ALEXANDER D. (2008), *International Financial Reporting Standards: context, analysis and comment*, London, Routledge.

⁶⁰ Esempio di tale approccio nell'ambito contabile è fornito dalle “Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali” adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, nel 2009 su “richiesta” dell'art. 13 del d.lgs. n. 155 del 2006 Decreto Legislativo 24 marzo 2006, n. 155. Altro antecedente esempio è dato dal Provvedimento 19 aprile 2001 “Atto di indirizzo recante le indicazioni per la redazione, da parte delle fondazioni bancarie, del bilancio relativo all'esercizio chiuso il 31 dicembre 2000” del Ministero del Tesoro, del bilancio e della programmazione economica.

2.3. I principi contabili dell'Organismo Italiano di Contabilità

Il compito "istituzionale" di disciplina del bilancio non si può, peraltro, ritenere concluso con la pubblicazione della "modulistica" da parte del Ministero competente.

Il Regolamento, seppur sia uno strumento più elastico e flessibile del testo di legge di fonte primaria, non può trattare in modo esaustivo le problematiche tecniche esistenti, sia in quanto la delega del Cts si riferisce alla "sola" modulistica e non al trattamento contabile degli eventi ed operazioni ricorrenti, sia in quanto tale compito è svolto solitamente nel nostro contesto normativo da appositi tavoli tecnici ministeriali o enti terzi, capaci di coinvolgere le diverse "anime" interessate alla materia.

Nonostante il d.m. del 5 marzo 2020 "indirizzi" naturalmente verso talune soluzioni contabili, è importante che vi siano appositi "principi contabili", in grado di definire una prassi generalmente riconosciuta nel settore, così da poter rendere i bilanci maggiormente comparabili tra di loro e garantire trasparenza alle informazioni finanziarie. Il primo tentativo a livello nazionale è stato, peraltro, a suo tempo (2011-2012) compiuto dal Tavolo tecnico di Agenzia per il Terzo settore, CNDCEC e OIC, che ha cercato di condividere anche con un *due process* di coinvolgimento dei soggetti non presenti direttamente nel Tavolo, le migliori prassi prima di determinazione dei postulati di bilancio e, poi, di contabilizzazione delle erogazioni liberali⁶¹.

La previsione di principi contabili è adesso, di fatto, richiamata dal Minlavoro stesso, laddove si prevede nell'Allegato 1 del decreto del 5 marzo 2020 che: "[l]a predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'art. 13, comma 1 del decreto legislativo n. 117/2017 è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli articoli 2423 e 2423-bis e 2426 del codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo Settore".

Il sopra richiamato testo definisce alcuni elementi essenziali da cui muovere per comprendere ruolo e funzione dei principi contabili nell'ambito della normativa del bilancio degli Ets.

Il sopra richiamato testo normativo definisce alcuni elementi essenziali da cui muovere per comprendere ruolo e funzione dei principi contabili nell'ambito della normativa del bilancio degli Ets.

61 Si veda: TAVOLO TECNICO PER L'ELABORAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI NON PROFIT / AGENZIA PER IL TERZO SETTORE, CNDCEC, OIC (2012), Bozza di Principio contabile nazionale per gli enti non profit n. 2, L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit. Sul tema, si veda anche: KUNZ A. (2004), <Nessun collegamento intersecante>, Padova, Cedam.

Il primo nodo da sciogliere da parte del nuovo “soggetto” sarebbe per certo un’analisi giuscontabile sull’applicazione alla situazione in parola dell’art. 3, co. 2 del Cts per il quale, si ripete ancora una volta, “[p]er 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”. Si tratta, in sostanza, di comprendere i limiti entro cui considerare “attivo” il richiamo e le modalità con cui relazionarsi con lo stesso. I principi contabili “societari” sono, infatti, applicabili “in quanto compatibili con l’assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”. Ciò significa, conseguentemente, che l’adozione di comportamenti contabili difformi rispetto alle previsioni codicistiche delle imprese è giustificabile con una diversa finalità informativa del bilancio che porta ad avere soluzioni specifiche per le realtà in esame. Tali soluzioni sono identificabili dai principi contabili nazionali emanati dall’Organismo Italiano di Contabilità (da ora in avanti anche “OIC”), quale soggetto deputato all’emanazione dei principi contabili nazionali italiani (standard setter)⁶².

Se ne evince che, laddove OIC non disponga alcunché di specifico, gli Ets dovrebbero applicare le medesime disposizioni di bilancio del codice civile. A questo scopo nel febbraio 2022 OIC ha emesso l’OIC 35 Principio Contabile Ets (da ora in avanti anche “OIC 35”). A sintetizzare il concetto sopra espresso interviene proprio l’OIC 35 medesimo per il quale: “[g]li enti del Terzo Settore, pertanto, osservano le regole, di rilevazione e valutazione, contenute nei principi contabili nazionali OIC ad eccezione delle previsioni specifi-

62 Si consideri che la “formalizzazione” di ruolo e funzione dell’OIC, costituitosi nel 2003, è di fatto avvenuta con la Legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, la quale ha introdotto gli artt. 9-bis e 9-ter del d.lgs. 38/2005. In particolare, il co. 1 dell’art. 9-bis – Ruolo e funzioni dell’Organismo Italiano di Contabilità, così come modificato in seguito con la Legge 25 febbraio 2022, n. 15 di conversione del D.l. 30 dicembre 2021, n.228, dispone che:

“1. L’Organismo Italiano di Contabilità, istituto nazionale per i principi contabili:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all’attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione di principi e standard in materia di informativa contabile e di sostenibilità a livello europeo e internazionale, intrattenendo rapporti con la International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation), con l’European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi di altri Paesi preposti alle medesime attività.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

2. Nell’esercizio delle proprie funzioni l’Organismo Italiano di Contabilità persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell’economia e delle finanze sull’attività svolta”.

che previste dal presente principio. Per gli schemi di bilancio e l'informativa valgono le disposizioni del decreto ministeriale e laddove necessario, in relazione alla tipologia o complessità delle operazioni dell'ente, sono riportate le informazioni previste dai principi contabili OIC per quelle operazioni”⁶³.

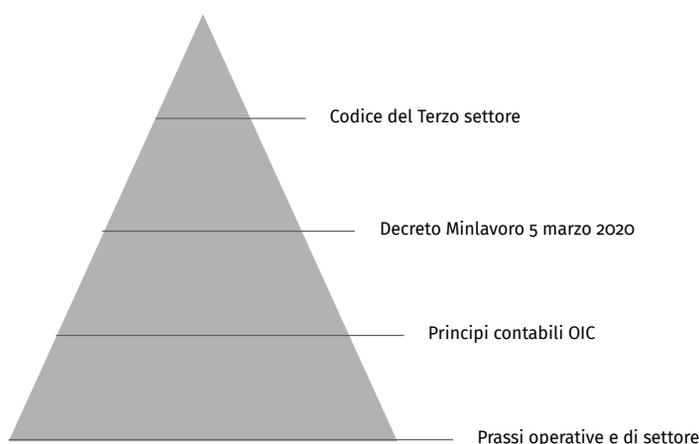
Nel corso del mese di maggio dell'anno 2020, la Fondazione OIC, struttura incaricata a livello normativo di predisporre i principi contabili nazionali per le società ha reso nota la costituzione del Gruppo di lavoro dei principi contabili per il Terzo settore (si veda par. 4.3).

È opportuno ricordare che il richiamo effettuato nell'Introduzione del d.m. 5 marzo 2020 assume che gli emanandi principi contabili siano per richiamo il riferimento per la predisposizione del bilancio degli Ets.

Anche i revisori saranno quindi chiamati a verificarne il rispetto per poter esprimere un giudizio sulla capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta dello stato di salute aziendale.

Chiaro che, sempre per chi scrive, un ruolo centrale ai fini della rappresentazione adeguata dei risultati “finanziari” sarà svolto non solo dai principi contabili, ma anche dalla diffusione delle corrette prassi applicative presso gli operatori. I principi contabili sono documenti articolati su principi generali e sarebbe sbagliato considerare gli stessi come fonti manualistiche. La creazione di prassi consolidate completa, di fatto, la “casa dei principi contabili” che dovrebbe essere considerata come riferimento delle fonti normative e tecniche da considerare per la redazione del bilancio degli Ets (si veda Tabella che segue).

Tabella - La “casa dei principi contabili degli Ets”



63 OIC (2022), OIC 35 Principio contabile Ets, par. 4

La creazione di strumenti applicativi, in effetti, appare essenziale in una prima fase di introduzione delle disposizioni, soprattutto per un ambito come il Terzo settore, abituato sino ad oggi a poter godere di una flessibilità quasi assoluta in materia, in cui il bilancio sia risente delle diverse norme applicabili in ambito civilistico sia, allo stesso tempo, determina comportamenti gestionali e fiscali conseguenti.

In questo contesto, serve ricordare che OIC sino a questo momento si è concentrato solo sui bilanci degli Ets redatti in forma “ordinaria” per competenza economica. A spiegarne il motivo è lo stesso standard setter che nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte del principio contabile afferma che “[s]i è deciso di dare priorità a tali enti perché saranno assoggettati alla revisione legale dei conti a partire dai bilanci dell’esercizio 2021”. Ciò detto, anche gli Ets che adottano il bilancio semplificato per cassa (opzione concessa dall’art. 13, co. 2 del Cts agli Ets con componenti positivi inferiori ai 220.000 euro) possono guardare con interesse al principio contabile, stante che il d.m. 5 marzo 2020 stesso indica che la redazione del rendiconto per cassa è “ispirata” ai principi e ai criteri del bilancio “ordinario”, in quanto applicabili.

2.4. Le regole da seguire per gli enti neoiscritti nel Registro

Gli enti che hanno presentato la richiesta di iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) a partire dal 24 novembre 2021 predisporranno, nel caso in cui evidentemente siano già operativi, l’ultimo bilancio prima dell’iscrizione al Registro secondo le disposizioni in precedenza applicate (si veda anche par. 1.3.)⁶⁴.

Viene, quindi, da chiedersi quali siano le regole da seguire nell’esercizio in cui l’ente si iscrive nel Runts. In questo caso, si può ritenere - in maniera analoga a quanto previsto per le imprese sociali con riferimento al bilancio sociale (cfr. nota ministero 5176 del 16 aprile 2021) che in caso di adozione della qualifica nell’ultimo trimestre del 2020 non erano tenute alla predisposizione di un bilancio sociale conforme alle pertinenti linee guida del d.m. 4 luglio 2019 - gli Ets non siano tenuti all’adozione della nuova modulistica nel caso in cui iscritti nell’ultimo trimestre antecedente la chiusura del periodo amministrativo.

Non dovrebbero, in ogni caso, riscontrarsi tematiche per gli enti che hanno fatto domanda nel margine di tempo che intercorre tra l’apertura del Registro alle nuove iscrizioni e il termine dell’anno solare (24 novembre 2021 – 31 dicembre 2021), considerato che

⁶⁴ Il presente paragrafo è adattato da: POSTAL M., POZZOLI M., SEPIO G. (2021), *Anche le Onlus adottano gli schemi del 2020 con voci riconciliate*, Il Sole 24Ore del 23 dicembre 2021.

appare difficile pensare che le prime iscrizioni siano avvenute già prima della chiusura dell'anno solare 2021.

2.5. Il bilancio delle Onlus nel periodo transitorio

Nel periodo transitorio si è posto il dubbio sul comportamento contabile che le Onlus avrebbero dovuto tenere nel periodo transitorio, ossia, nello specifico, con la redazione del bilancio d'esercizio 2021.

Il dubbio sorgeva dal fatto che l'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997 richiede alle Onlus un nono meglio specificato "obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale". Si trattava, in sostanza, di comprendere se gli enti qualificati come Onlus debbano già prima dell'iscrizione nel RuntS continuare a seguire la forma "libera" dell'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997⁶⁵ oppure conformarsi sin da prima dell'iscrizione nel Registro alle nuove previsioni contabili.

Il Minlavoro con la nota n. 19740 del 29/12/2021 avente ad oggetto "Articolo 13 del Codice del Terzo Settore. Modelli di bilancio. Applicazione del d.m. n. 39 del 5 marzo 2020 alle Onlus" (si veda tabella che segue) ha, di fatto, chiarito che anche le Onlus sono tenute all'applicazione dei nuovi schemi (e del principio contabile) già dai bilanci d'esercizio 2021, come Odv e Aps.

Le Onlus, infatti, sono considerate come Ets temporanee e sono tenute ad allinearsi alla "struttura" prevista per la redazione dei bilanci di cui all'art. 13 del Cts. Un'impostazione questa che si pone in linea con quanto previsto dal Ministero del Lavoro con la nota n. 11029 del 3 agosto 2021, con cui si è avuto modo di precisare come le disposizioni del bilancio sociale dovessero riguardare anche le Onlus. Un orientamento peraltro coerente anche con una precedente nota ministeriale (n. 12604 del 27 dicembre 2017) che richiede di predisporre il bilancio secondo i criteri fissati dal Codice da parte di tutti gli Ets considerati tali durante il periodo transitorio. Vale a dire, quegli enti, che secondo quanto previsto dall'art. 101, co. 3 del Cts, soddisfano il requisito della qualificazione quali enti del Terzo settore attraverso l'iscrizione ad uno dei registri preesistenti.

È, tuttavia, necessario prestare attenzione al fatto che le Onlus, in quanto tali, continueranno a mantenere il previgente regime fiscale sino al momento di iscrizione nel RuntS. Va segnalato, infatti, che in vigenza delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 460 del 1997 alcune delle voci contenute nei suddetti schemi di bilancio dovranno essere necessaria-

⁶⁵ L'adozione della forma libera per l'esercizio 2021, di fatto, sarebbe stata considerata applicabile nel caso in cui la lettura del testo del decreto Onlus avesse portato alla conclusione che il "vecchio" disposto risultava alternativo, ossia in contrasto, con la nuova disciplina del d.m. 5 marzo 2020.

mente adeguate. Sul punto, infatti, è da evidenziare come ad oggi tali enti non possano ancora applicare la distinzione tra attività di interesse generale e diverse, rimanendo invece valida la ripartizione in attività istituzionali e attività direttamente connesse. Con la conseguenza che per le Onlus che adotteranno i nuovi schemi di bilancio nella più ampia voce “attività di interesse generale” troveranno posto le attività istituzionali di cui all’articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997; analogamente, la voce “attività diverse” dovrà intendersi riferita alle attività connesse di cui all’art. 10, co. a 5 del d.lgs. n. 460 del 1997. Una distinzione necessaria e che, assume peraltro un rilievo centrale nel rispetto degli obblighi contabili: in vigenza della disciplina Onlus, infatti, le scritture contabili degli enti dotati della relativa qualifica dovranno essere in grado di evidenziare in maniera puntuale la distinzione tra le attività “istituzionali” e quelle “direttamente connesse”, pena la decadenza dai relativi benefici fiscali.

Controllo bilancio Onlus inviati per iscrizione

Tabella - Nota n. 19740 del 29/12/2021 avente ad oggetto “Articolo 13 del Codice del Terzo Settore. Modelli di bilancio. Applicazione del d.m. n. 39 del 5 marzo 2020 alle Onlus”

Oggetto: Articolo 13 del Codice del Terzo settore. Modelli di bilancio. Applicazione del d.m. n. 39 del 5 marzo 2020 alle Onlus.

...

Con riguardo all’ambito soggettivo di applicazione, i soggetti tenuti all’utilizzo della modulistica sopra elencata sono gli Ets, come esplicitato nella rubrica dell’art. 1 (Modelli di bilancio degli Enti del Terzo settore), con salvezza delle specifiche disposizioni riguardanti gli Ets che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, ai sensi dei sopra citati commi 3 e 4 del richiamato art. 13 del Codice, puntualmente richiamati nelle premesse del provvedimento.

Infine, per quanto attiene al profilo temporale, l’art. 3 del d.m. n. 39/2020 statuisce che le disposizioni in esso contenute si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del decreto medesimo. Poiché detta pubblicazione, come sopra ricordato, è avvenuta il 18 aprile 2020, ne consegue gli Ets il cui anno finanziario coincide con l’anno solare sono tenuti ad applicare i modelli di bilancio a partire dal bilancio dell’esercizio 2021. Con la disposizione in parola si è inteso assicurare agli Ets un margine di tempo adeguato affinché potessero organizzare la tenuta della propria contabilità in modo da poter assicurare l’attesa compliance al quadro normativo sopra richiamato.

La modellizzazione dei bilanci degli Ets prevista dal Codice ed attuata con il d.m. n. 39/2020 risponde a molteplici finalità: in primo luogo essa, attraverso l'utilizzo di uniformi canoni di classificazione e rappresentazione, intende contribuire alla conoscibilità delle caratteristiche dell'ente dando evidenza ad esempio al carattere esclusivo o principale assunto dalle attività di interesse generale e la secondarietà delle eventuali attività diverse; consentendo di verificare l'avvenuto superamento delle soglie dimensionali che fanno scattare obblighi quali l'adozione del bilancio sociale, la pubblicazione degli emolumenti, la nomina dell'organo di controllo interno e del revisore legale dei conti, ecc.. In secondo luogo, contribuisce all'attuazione di un principio fondamentale della riforma, la trasparenza, di cui all'art. 4, co. 1 lett. g) della l. n. 106/2016 nei confronti degli associati, dei destinatari delle attività di interesse generale, nonché della generalità dei cittadini - trasparenza della quale l'accountability costituisce una declinazione specifica - contribuendo a rafforzare in tal modo il legame fiduciario tra la società e gli Ets.

Sul tema dei bilanci degli Ets, la scrivente Direzione aveva già avuto modo di esprimersi all'indomani dell'entrata in vigore del Codice, con la ministeriale n. 12604 del 29 dicembre 2017, nella quale veniva esplicitato il canone interpretativo da seguire ai fini dell'univoca individuazione delle disposizioni codicistiche non immediatamente applicabili, in quanto *“presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi”*. Proprio con riferimento all'art. 13, la nota medesima evidenziava come *“indipendentemente dal relativo deposito presso il registro unico nazionale, tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13: l'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione”*. Essendo intervenuta la normativa di attuazione, l'art. 13 del Codice può trovare la sua piena espansione. Pertanto, il bilancio relativo all'esercizio 2021 dovrà essere redatto secondo i modelli allegati al d.m. n. 39/2020 da parte degli Ets considerati nella loro accezione più generale, estesa quindi, in via transitoria, agli enti che, secondo quanto previsto dall'art. 101, co. 3 del Codice, soddisfano il requisito della qualificazione quali enti del Terzo settore attraverso l'iscrizione ad uno dei registri preesistenti: *“Il requisito dell'iscrizione al Runts previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore”*. Tali registri sono espressamente elencati al co. 2 dello stesso articolo: si tratta dei *“registri Onlus, Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale”*. Ne consegue, in coerenza con il criterio interpretativo già esposto nella nota n. 11029 del 3 agosto 2021, in tema di bilancio sociale, che la precettività delle disposizioni di cui all'art. 13 del Codice si impone anche nei riguardi delle Onlus: difatti, la previsione di cui all'art. 101, commi 2 e 3 consente agli enti iscritti nell'anagrafe delle Onlus di beneficiare delle agevolazioni previste non solo dalla normativa specifica di cui al d.lgs. 460/1997, ma anche dalle ulteriori previsioni, già vigenti, contenute nel Codice.

Il medesimo approccio sistemico permette altresì di valorizzare appieno il rapporto di continuità intercorrente tra il Codice del Terzo settore e il d.lgs. n. 460 del 1997: l'art. 10 di quest'ultimo infatti, al co. 1, lettera g) prevede l'obbligo per le Onlus di redigere il bilancio o il rendiconto annuale; l'art. 13 del Codice, dal canto suo, lungi dall'introdurre una disposizione incompatibile con la norma sopra ricordata (che ne giustificerebbe l'inapplicabilità alle Onlus, in ragione del perdurare della vigenza del d.lgs. n. 460 del 1997, ai sensi del dell'art. 102, co. 2, lettera a) del Codice medesimo), piuttosto integra la previsione dell'art. 10, co. 1 lettera g) del d.lgs. n. 460/1997, richiedendo anche agli enti iscritti all'anagrafe delle Onlus - in ragione della loro qualificazione giuridica di Ets in via transitoria - l'adozione di format, principi di formazione e di valutazione omogenei, funzionali all'adempimento di uno degli obblighi previsti dalla legge per il mantenimento della qualifica fiscale di Onlus e conseguenzialmente di quella sostanziale di Ets nel periodo transitorio.

Tale lettura soddisfa pienamente il richiamato principio di trasparenza, che per le Onlus che conservano la loro iscrizione alla relativa anagrafe sarà attuato, in mancanza dell'iscrizione al Runtis e al conseguente regime di pubblicità derivante dalla stessa, principalmente nei confronti degli associati; al contempo incontra l'esigenza di attenuazione degli oneri amministrativi, attraverso la messa a disposizione dei format da utilizzare ai fini della redazione del bilancio, consentendo agli enti di minori dimensioni modalità di assolvimento semplificate, attraverso la redazione del rendiconto per cassa.

Chiarita pertanto l'applicabilità immediata dei modelli di bilancio anche alle Onlus, pare opportuno fornire alcuni utili ragguagli sulla loro corretta compilazione da parte dei suddetti enti: in particolare, nella più ampia voce "attività di interesse generale" troveranno posto, nel periodo transitorio, le attività istituzionali di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 460 del 1997; analogamente, la voce "attività diverse" (che per gli enti non assoggettati alla disciplina Onlus racchiude una nozione ben più ampia) dovrà intendersi come riferita alle attività connesse di cui all'art. 10, co. 5 del d.lgs. n. 460 del 1997.

...

3. Elementi preliminari per la lettura del bilancio

Prima di esaminare il contenuto del bilancio degli Ets appare opportuno soffermarsi su taluni aspetti di inquadramento generale della disciplina contabile.

In questa prospettiva, l'Introduzione del d.m. 5 marzo 2020 risulta, anche ai fini applicativi, una sezione fondamentale per la lettura del decreto e l'applicazione delle disposizioni in esso contenute.

Questa definisce, infatti, lo schema di riferimento individuando il *framework* regolatorio e giuscontabile di riferimento per gli operatori e per l'attività di *standard setting*, poi svolta dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC). Premessi taluni temi introduttivi contenuti nell'articolo 13 del Cts, già esaminati nelle sezioni precedenti, il decreto si sofferma su alcuni altri temi fondamentali, come: determinazione della soglia del rendiconto per cassa; tecnica di rilevazione delle componenti reddituali; riferimenti normativi per la redazione del bilancio; struttura del bilancio; revisione legale dei conti. Per un miglior inquadramento metodologico delle tematiche, si evidenzia che nel proseguo del presente capitolo saranno analizzate in via prevalente le problematiche giuridiche e di impostazione legate al bilancio, rinviando al successivo capitolo per gli approfondimenti più squisitamente legati all'approfondimento della contabilizzazione delle principali poste di bilancio, in conseguenza anche dei pronunciamenti del già citato OIC.

3.1. Determinazione della soglia

È utile, anzitutto, chiedersi quando i piccoli Ets non commerciali possono (e non “devono”, in quanto trattasi di facoltà semplificativa) fare uso degli schemi semplificati e quando gli Ets piccoli devono (e non “possono”, in quanto trattasi di obbligo) transitare da un regime ad un altro.

Tabella - Introduzione, capoversi 3-5

La norma sottende l'utilizzo del principio di competenza economica per la redazione del bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000,00 euro, mentre consente l'utilizzo del principio di cassa per gli enti con dimensione economica inferiore a tale soglia.

La relazione di missione illustra, da un lato, le poste di bilancio e, dall'altro lato, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, cumulando informazioni che il codice civile colloca per le società di capitali, distintamente, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.

Ai fini dell'individuazione degli enti che rientrano nell'obbligo di redazione del bilancio secondo il principio della competenza economica o nella facoltà di redazione del bilancio secondo il principio di cassa, si dovrà tenere conto del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente. Per quanto concerne i bilanci redatti secondo il principio di cassa occorre escludere le entrate relative a disinvestimenti, intendendo come tali le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, in quanto entrate non afferenti alla gestione corrente dell'ente e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie.

Tornando al comma 2 dell'art. 13 appare evidente che al superamento anche per un solo esercizio del limite dei 220.000 euro di entrate gli Ets non commerciali devono tornare alla predisposizione del bilancio in forma ordinaria. Per tale motivo se l'Ets è sotto il limite e supera il predetto parametro, deve utilizzare il modello dei non piccoli e viceversa⁶⁶. Gli Ets non piccoli articoleranno le proprie decisioni sulla base dei proventi determinati con il principio di competenza economica, mentre gli Ets di piccole dimensioni sulla base delle entrate determinate sulla base del principio di competenza monetaria. Ciò evidenziato, occorre comprendere:

- › quali siano i riferimenti quantitativi del superamento/non superamento;
- › per quanti esercizi debba essere soddisfatta la condizione per determinare la transizione;
- › da quale esercizio avvenga il passaggio

Per quanto rileva il limite, come già indicato, l'art. 13 del Cts è piuttosto chiaro disponendo che “[i]l bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa”.

Dal calcolo del bilancio degli Ets piccoli si devono, in ogni caso, “... escludere le entrate relative a disinvestimenti, intendendo come tali le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, in quanto entrate non afferenti alla gestione corrente dell'ente e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie”. Tale specifica previsione è orientata a distinguere le entrate “correnti” da quelle “straordinarie” ed “eccezionali” dal punto di vista gestionale, quali possono essere la dismissione di elementi strumentali e accensione di finanziamenti esterni a medio-lungo termine.

⁶⁶ Diversa la scelta del legislatore del bilancio delle società, il quale ha previsto che il modello contabile muti a regime al superamento/non superamento per due esercizi consecutivi di almeno due dei parametri individuati (artt. 2435-bis c.c., e 2435-ter, c.c.).

**Approfondimento - Effetti dell'esclusione delle "entrate non legate alla gestione corrente"
di competenza ai fini della determinazione della dimensione economica**

Nel caso in cui, quindi, avessimo un Ets piccolo con entrate "correnti" di 160.000 euro che, intendendo effettuare la ristrutturazione di un immobile per renderlo agibile, in un esercizio ottiene un finanziamento per 20.000 euro e vende un altro immobile incassando 50.000 euro, l'inclusione tra le entrate dell'incasso da disinvestimento e del finanziamento ottenuto sarebbe cruciale ai fini della scelta del modello di bilancio. Senza l'inclusione delle entrate non correnti, l'Ets ricade tra gli Ets di piccole dimensioni (sotto i 220.000 euro); con l'inclusione di tali entrate, l'Ets sarebbe considerato un Ets di non piccole dimensioni (non inferiore ai 220.000 euro).

Considerate le decisioni operate dal Minlavoro, l'Ets in questione sarebbe considerato un Ets di piccole dimensioni.

Tale impostazione viene, poi, confermata e sostanziata negli schemi di bilancio degli Ets piccoli, in cui è compresa una apposita distinta sezione che accoglie le sole entrate ed uscite non legate alla gestione corrente.

La scelta effettuata dal decreto allinea parzialmente anche le modalità classificatorie di Ets piccoli e non piccoli (si veda cap. 6).

Le entrate derivanti da finanziamenti non transitano nel rendiconto gestionale neanche per gli Ets di non piccole dimensioni. Questi ultimi, articolando il proprio comportamento in funzione di una tenuta dei conti basata sul sistema partiduplistico, rilevano le entrate da finanziamenti con una scrittura di permutazione finanziaria del tipo

CIV1 Depositi bancari e postali	a	D1 Debiti verso banche	20.000
---------------------------------	---	------------------------	--------

Le entrate derivanti dai disinvestimenti saranno controbilanciate dall'eliminazione dell'immobile e dalla contemporanea rilevazione della plusvalenza (nel caso in cui l'immobile sia ceduto ad un prezzo più alto del valore contabile) o della minusvalenza (nel caso in cui l'immobile sia ceduto ad un prezzo più basso del valore contabile):

CIV Depositi bancari e postali	a	BII1 Terreni e Fabbricati	50.000
--------------------------------	---	---------------------------	--------

La sola eventuale plusvalenza inciderebbe, quindi, per i non piccoli sulla determinazione dei proventi del periodo, impattando sul calcolo della soglia che configura l'ente come piccolo o non piccolo. Tale plusvalenza non trova evidentemente collocazione nel rendiconto per cassa, in quanto componente puramente economica.

In sostanza, l'ente di piccole dimensioni avrebbe entrate considerate ai fini della determinazione della soglia pari a 160.000. Le entrate non legate all'attività ordinaria (20.000 + 50.000) sono iscritte nella sezione "Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi" (si veda cap. 6) e non rilevano ai fini della determinazione della soglia.

Per gli Ets di non piccole dimensioni, la soglia sarebbe determinata sulla base delle componenti economiche di reddito. Ciò premesso, come già detto, la sola eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dalla dismissione, sarebbe qualificante per la misurazione della già commentata soglia dei 220.000 euro.

Ciò evidenziato, tocca ancora comprendere da quale esercizio il passaggio debba avvenire. In altre parole, nel caso in cui l'Ets superi il limite nell'esercizio t , sarebbe stato lecito domandarsi, in assenza di indicazioni da parte del decreto, se l'obbligo scatti nell'esercizio t o dall'esercizio $t+1$. Il Minlavoro chiarisce tale dubbio affermando che per l'individuazione del regime “... si dovrà tenere conto del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente”.

La soluzione indicata, perorata antecedentemente all'emanazione del decreto anche dal CNDCEC⁶⁷, di individuare anche civilisticamente l'applicazione del nuovo regime a partire dall'esercizio successivo a quello in cui il limite è superato ($t+1$) appare la più ragionevole alla luce degli obblighi amministrativi e fiscali. Tale soluzione muove, infatti, dall'evidenza del fatto che il cambiamento del regime comporterebbe, come sopra evidenziato, anche un cambiamento di tenuta dei conti e questo non può che avvenire in via prospettica, ossia per il futuro, e non in via retroattiva, ossia anche per il passato. Eccessivo sarebbe l'onere e discutibile probabilmente il risultato di ricostruzione.

Quanto premesso, la soluzione prospettica consente anche un allineamento con le relative disposizioni di natura fiscale, anch'esse modificate con il correttivo, per le quali adesso “[i] soggetti di cui al comma 1 che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'articolo 13, comma 2 possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all'articolo 13, comma 2” (art. 87, co. 3 del Cts).

Considerati proprio gli adempimenti amministrativi (cambio di regime) previsti naturalmente dal passaggio da un regime contabile all'altro, soprattutto gli enti di piccole dimensioni che possono “spostarsi” tra una classe e l'altra con frequenza, dovranno stare attenti a scegliere il regime più appropriato. La scelta del regime per competenza monetaria è “semplificata” se si ipotizza di utilizzare lo stesso in via durevole; il passaggio tra un regime a un altro può, invece, essere un'operazione complessa che, per tale motivo, potrebbe portare a più di un problema.

67 CNDCEC, *Riforma del Terzo settore*, op. cit.

Approfondimento - Transizione tra regime degli Ets piccoli e non piccoli (esempio)

Si prenda l'esempio, di un Ets piccolo con entrate non commerciali stabili di 140.000 euro ed entrate commerciali stabili di 40.000 euro.

Ad inizio esercizio 20x2 l'ente riceve un contributo di 60.000 euro come anticipo di un progetto di 5 anni. Il bilancio dell'esercizio 20x2 rileverà entrate complessive pari a 240.000 euro (140.000 + 40.000 + 60.000). L'Ets è "costretto" a transitare nel regime per competenza economica degli Ets non piccoli, in quanto registra componenti positivi di reddito complessivi superiori a 220.000 euro.

A questo punto, l'Ets predispone il bilancio 20x3 in base alla modulistica degli Ets non piccoli. Così facendo, immaginando proventi per 140.000 euro e ricavi di 40.000 euro, rileva componenti positivi di reddito complessivi per € 192.000 (€180.000+€12.000 del contributo per competenza), poiché i proventi del contributo sono per la competenza economica di "appartenenza" di 1/5 per ogni esercizio interessato.

Se l'Ets "segue" la ricerca del regime semplificato per cassa potrebbe transitare nell'esercizio 20x4 al regime per cassa. Se, tuttavia, nell'esercizio 20x4 dovesse verificarsi un altro episodio simile a quello che ha comportato il passaggio al regime degli Ets non piccoli nel 20x2, l'Ets potrebbe dover essere portato a passare nuovamente al regime dei non piccoli, creando un'altalena di transizioni, complesse per amministrazione e rendicontazione.

L'adozione costante del regime dei non piccoli consente di non rincorrere e dover ricostruire i dati nei diversi periodi, agevolando anche una migliore comparazione temporale dei dati nel tempo.

3.2. Tecnica di rilevazione dei componenti reddituali

Sembra utile ribadire che i due regimi contabili previsti dalla modulistica sono diversi nella loro logica di costruzione, salvando tuttavia, in linea con le norme in materia, l'approccio espositivo ed informativo che il decreto ha voluto fornire.

La *ratio* da cui origina la distinzione dei modelli deve essere rinvenuta, anzitutto, nella legge delega che ha voluto richiedere al legislatore delegato un approccio modulare all'amministrazione e al controllo degli Ets, conferendo maggiori oneri di *accountability* agli enti che muovono e coinvolgono maggiori interessi⁶⁸, e quindi, al legislatore delegato medesimo che ha costruito i modelli secondo un principio di "complicazione" differenziato.

Consci, quindi, della eterogeneità dei volumi e della articolazione delle strutture (amministrative) degli Ets, l'art. 13 richiede:

68 L'art. 4 "Riordino e revisione della disciplina del Terzo settore e codice del Terzo settore" della legge n. 106 del 4 giugno 2016 richiede al legislatore delegato alla lettera g) di "disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche, tenendo conto di quanto previsto dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché prevedere il relativo regime sanzionatorio".

- › agli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000,00 euro, l'utilizzo di schemi predisposti sulla base di una competenza economica;
- › agli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro, l'utilizzo di schemi predisposti sulla base di una "competenza monetaria".

Il criterio della competenza economica rappresenta per le imprese *"il criterio temporale con il quale i componenti positivi e negativi di reddito vengono imputati al conto economico ai fini della determinazione del risultato d'esercizio"*⁶⁹.

Di fatto, il postulato dispone, come sempre secondo la dottrina aziendalistica, che i fatti, gli eventi e le operazioni debbano essere rilevati nel momento in cui questi si verificano, prescindendo dall'aspetto finanziario (o monetario) correlato⁷⁰.

Si deve premettere che nel corso dell'ultimo ventennio, l'utilizzo della competenza economica presso gli enti non lucrativi è enormemente cresciuta. Parte di tale diffusione è dovuta anche alla professione contabile che si è prodigata al fine di modificare culturalmente l'approccio degli enti non lucrativi alla rendicontazione e alla gestione delle risorse disponibili.

L'utilizzo del criterio di competenza economica deve essere, in questa prospettiva, configurato infatti come un supporto alla corretta gestione delle risorse. L'effettiva conoscenza della situazione economica dell'organizzazione consente di prendere le proprie decisioni sull'analisi dell'effettivo stato di salute dell'azienda, prescindendo dalle distorsioni gestionali a cui si potrebbe addivenire - come si vuole illustrare con l'esempio del riquadro 1 - per mezzo di una non attenta interpretazione dei soli fatti di natura monetaria⁷¹.

69 OIC (0218), OIC 11, *Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*, par. 29. I principi contabili nazionali sono reperibili a: fondazioneoic.eu

70 Sul criterio della competenza economica e sulla correlazione tra ricavi e costi, si veda: SÒSTERO U. (1998), *Il postulato della competenza economica nel bilancio d'esercizio*, Milano, Giuffrè.

71 Per un esame più approfondito sull'applicazione, il ruolo e le difficoltà applicative dei sistemi di rilevazione contabile per cassa e per competenza economica, si veda MANES ROSSI F., CAPERCHIONE E. (2019), *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, Milano, Franco Angeli.

Approfondimento - L'applicazione della competenza economica (esempio)

Un'Anp che eroga servizi a persone senza fissa dimora deve considerare se ristrutturare un edificio di proprietà o se affittare un immobile di simili dimensioni per accogliere temporaneamente i senzatetto.

A tale data, la nostra Anp ha 10.000 euro tra disponibilità monetarie e liquide; la ristrutturazione, secondo i preventivi pervenuti, verrebbe a costare 50.000 euro e l'affitto 1.000 euro al mese.

Se l'Anp considerasse esclusivamente l'aspetto monetario, l'unica soluzione percorribile sarebbe quella concernente l'affitto del locale, perché la ristrutturazione presenta un costo superiore alle disponibilità presenti e l'erogazione di un mutuo comporterebbe ulteriori uscite monetarie.

Se l'Anp, però, effettua considerazioni volte alla programmazione e alla conservazione del capitale, tale scelta diverrebbe più complessa. Anzitutto, l'amministratore potrebbe notare che – dalle ultime situazioni patrimoniali-finanziarie in possesso – l'immobile in possesso sta perdendo di valore in misura superiore rispetto al normale logorio fisico e alla senescenza e che, per questo, un mancato investimento nella ristrutturazione dell'immobile potrebbe comportare una diminuzione di valore del patrimonio mobiliare dell'Anp.

Tale decisione dovrà, peraltro, essere anche ponderata alla luce della programmazione formulata dall'organo di governo dell'Anp e, come detto nel corpo del testo, anche da decisioni concernenti i flussi di cassa; se l'ente è intenzionato a continuare nel futuro l'attività di assistenza, l'affitto potrebbe divenire nel corso del tempo una scelta ben più gravosa del sostenimento di un mutuo (o di un finanziamento) finalizzato alla ristrutturazione dell'immobile. In ultimo, dovranno essere prese in esame le entrate previste tramite il pagamento di alcune specifiche prestazioni, nonché i presunti flussi di cassa in entrata collegati all'attività di raccolta fondi

Fonte: Matteo Pozzoli (2009), *Principi contabili il del Terzo settore*, Milano, Franco Angeli, 139.

La competenza economica manifesta una propensione a fornire un'indicazione chiara della realtà anche ai soggetti esterni all'organizzazione, inclusi i sostenitori e l'opinione pubblica, i quali appaiono particolarmente sensibili a comprendere le modalità con cui le risorse sono gestite.

Dopo anni di discussione, a livello nazionale e internazionale, gran parte della dottrina sostiene che la dimensione economica occupi anche a livello di aziende *mission driven* (enti pubblici e non profit) un punto di riferimento imprescindibile per la rendicontazione di sintesi⁷².

Tale affermazione non c'è dubbio che acquisisca maggiore rilevanza se riferita ad enti di non piccole dimensioni. Si pensi al caso frequente di un ente del Terzo settore operativo

72 Numerosi, in particolare, sono stati a livello nazionale e internazionale i dibattiti avvenuti nel corso degli ultimi anni, su cui non ci soffermeremo, in merito all'applicazione della contabilità economico-patrimoniale agli enti pubblici. Si vedano: GRANDIS F. G., MATTEI G. (2012), *The harmonization of accounting in the Italian public sector: a new accrual basis standard versus IPSAS*. Italian J. Pub. L., 4, 376-398; ROSSI F. M., COHEN, S., CAPERCHIONE E., BRUSCA I. (2016), *Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box*, Public Money & Management, 36(3), 189-196. Per un'analisi più completa in merito ai vantaggi e agli svantaggi derivanti dall'adozione della contabilità per cassa negli enti non profit, si veda LARKIN R. F., DiTOMMASO M. (2019), *Wiley Not-for-Profit Gaap 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-for-Profit Organizations*, New York, 11-20.

da molti anni con un buon numero di dipendenti e con disponibilità liquide sufficienti a coprire le obbligazioni di breve periodo. L'ente non si potrebbe, in linea di massima, lamentare per la propria gestione. Tuttavia, l'ente ha anche dipendenti operativi da molti anni nella struttura e, conseguentemente, un "debito" per trattamento di fine rapporto presumibilmente rilevante. Tale passività non emergerebbe, tuttavia, dal bilancio "per cassa" perché la posta del fondo per trattamento di fine rapporto (Tfr) esiste solo in una rendicontazione articolata sulla competenza economica.

Ciò detto, la competenza economica degli enti senza scopo di lucro non può essere paragonata alla competenza economica delle società (enti con scopo di lucro)⁷³.

La competenza economica delle imprese trova, infatti, nella correlazione tra costi e ricavi, secondo la quale i costi "seguono" i ricavi, ossia sono imputati nel medesimo periodo in cui sono iscritti i pertinenti componenti positivi di reddito, un corollario logico e, poi, contabile fondamentale.

Tale relazione è perlopiù estranea alla realtà degli Ets, i quali non nascono come enti aventi natura commerciale. In tali circostanze, come dimostra la scelta del decreto di riportare gli schemi di rendiconto gestionale e di rendiconto per cassa a sezioni contrapposte (si veda anche par. 5.3.), non sempre vi è una correlazione diretta tra proventi ed oneri.

La letteratura e la prassi hanno, casomai, evidenziato come sia possibile sostenere che vi è un rapporto di correlazione "rovesciata" o "inversa"⁷⁴: le imprese tendenzialmente realizzano tanti più ricavi quanti più costi sostengono (si pensi ai processi produttivi in cui più materia prima viene acquistata, più prodotti finiti sono completati e dismissi), mentre gli Ets erogano tanti più servizi (sostenendo costi di gestione) quanti più proventi riescono ad ottenere (si pensi ai contributi che rendono possibile la realizzazione di progetti a copertura dei costi o, come talvolta accade, con margini negativi).

Non vi è da stupirsi, quindi, che tale concetto sia replicabile anche con riferimento a molte realtà pubbliche e che uno dei primi documenti di prassi a cui in Italia è consapevolmente attribuibile lo sviluppo logico sopra individuato siano i principi contabili per gli enti pubblici non economici prodotti dalla "Commissione Caratozzolo"⁷⁵.

73 Si veda: CRISTOFORI G., e MIELE M., (2000), *Principio di competenza economica e correlazione costi-ricavi*, Contabilità finanza e controllo, 23(5), 495-502.

74 Si veda SÒSTERO U. (1998), *Il postulato della competenza economica nel bilancio d'esercizio*, op. cit., 4.

75 Si vedano: POZZOLI M. (2005), *Principi contabili ed enti locali*, Milano, Franco Angeli. DE CAROLIS P., MONTEDURO F., PAGLIUCA E. (2006), *Amministrazioni pubbliche. Principi e sistemi contabili*, Roma, Aracne.

Figura – Il ciclo economico di imprese e di enti non lucrativi



Riprendendo, quindi, i concetti proposti dalla citata Commissione Caratozzolo - poi, sviluppati dalla Commissione aziende non profit del CNDC - anche il Tavolo tecnico per l'elaborazione dei principi contabili per gli enti non profit di Agenzia per il Terzo settore/ CNDCEC/OIC (in seguito anche "Tavolo tecnico"), che nel biennio 2011 e 2012 pubblicò i principi contabili per gli enti non profit, arrivò a sostenere che la rilevazione dei costi dovesse essere effettuata nel periodo della "giustificazione economica", distinguendo tra componenti che originano da prestazioni sinallagmatiche e componenti positivi "asociabili" pur in assenza di effettivo sinallagma.

Approfondimento - Il principio della competenza economica del Tavolo tecnico

Il principio della competenza economica si fonda sulla irrilevanza delle dinamiche finanziarie rispetto alla rappresentazione del valore economico. Pertanto i proventi e gli oneri devono essere rappresentati nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui essi hanno trovato giustificazione economica.

Negli Enp il principio della competenza economica assume una connotazione più estesa di quanto non avvenga nelle aziende lucrative.

Laddove siano ravvisabili prestazioni sinallagmatiche, ossia prestazioni caratterizzate dalla presenza di uno scambio con il quale le parti si obbligano ad effettuare reciproci adempimenti, è opportuno identificare - come solitamente avviene nella prassi delle imprese - i costi di competenza dell'esercizio (definizione relativa) in funzione della correlazione di essi con i ricavi conseguiti nello stesso periodo di tempo (definizione assoluta).

Qualora non sia rinvenibile un ricavo immediato o mediato la competenza economica dei costi deve essere individuata non già in relazione al ricavo conseguito bensì quando:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- l'erogazione è avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o di godimento (nel caso di beni e servizi destinati a collettività individuate), ovvero il bene o il servizio è divenuto di pubblico beneficio o dominio (nel caso di attività a beneficio diffuso, quali le attività di ricerca, culturali ecc.).

La partecipazione del costo al processo produttivo si realizza quando:

- a. i costi sostenuti in un esercizio riguardano fattori che hanno la loro utilità nell'esercizio stesso ovvero, non ne sia identificabile o valutabile la futura utilità;
- b. la competenza economica dei costi può essere determinata anche sulla base di assunzioni del flusso dei costi (per esempio, l'utilizzo dei criteri del Fifo, Lifo o costo medio ponderato per la valutazione delle merci) o, in mancanza di una più diretta associazione, per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica (per esempio, l'ammortamento per la ripartizione sistematica dei beni aventi utilità pluriennale);
- c. viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- d. l'associazione al processo produttivo o la ripartizione della utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale rilevanza.

I proventi degli Enp sono di norma non correlati alle attività di carattere istituzionale da queste svolte secondo una logica sinallagmatica. Donazioni, contributi ed altri proventi di natura non corrispettiva, devono essere iscritti nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui questi sono riscossi, ovvero nell'esercizio in cui il titolo alla riscossione ha carattere giuridico.

Qualora sia ravvisabile una correlazione tra proventi comunque di natura non corrispettiva (donazioni e contributi) con specifiche attività dell'Enp, questi possono essere correlati con gli oneri dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti le attività istituzionali degli Enp ed esprime la necessità di contrapporre agli oneri dell'esercizio, siano essi certi o presunti, i relativi proventi. Tale correlazione si realizza:

- a. per associazione di causa ad effetto tra proventi e oneri. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente;
- b. per imputazione diretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia cessata la correlazione con l'onere;
- c. per imputazione indiretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché pur non essendo correlabili ad uno specifico onere sono comunque correlabili ad una o più attività dell'esercizio.

Gli specifici principi contabili analizzeranno le circostanze in cui è ritenuto non possibile o adeguato adottare il principio della competenza economica.

Fonte: TAVOLO TECNICO PER L'ELABORAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI NON PROFIT (2011),
Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit, 3.2.2.

In virtù del fatto che le operazioni commerciali svolte dagli Ets non dovrebbero incontrare concettualmente difformità rispetto alle medesime operazioni svolte dalle imprese, il richiamo effettuato dal decreto ai principi generali e valutativi delle società, rende automaticamente applicabili le norme societarie nonché i principi contabili per le imprese (si veda cap. 4.3.).

Si deve osservare che il rinvio alle "sole" disposizioni delle società non piccole (artt. 2423 e 2426, c.c.) rischia di tenere le semplificazioni di bilancio concernenti l'utilizzo delle norme di valutazioni inerenti alle società di minori dimensioni (art. 2435-bis, c.c. per le

società che redigono il bilancio in forma abbreviata, e art. 2435-ter, c.c. per le micro-imprese).

In via estremamente sommaria, si rileva che, nella sostanza, le differenze concernenti la valutazione delle poste concernono:

- › la valutazione di titoli e crediti al costo storico anziché al costo ammortizzato (2435-bis, c.c.)⁷⁶;
- › la valutazione degli strumenti finanziari derivati secondo le generali regole valutative previste per gli elementi di bilancio anziché al fair value (2435-ter, c.c.); e
- › la non applicabilità della clausola generale del bilancio (art. 2435-ter, c.c.)⁷⁷.

A parere di chi scrive, tali previsioni sono trasponibili, alla luce del rinvio di sistema dell'art. 3, co. 2 del Cts, "in quanto compatibili" anche agli Ets. La *ratio* delle disposizioni è, infatti, quella di semplificare la contabilizzazione di operazioni che per le realtà societarie di minori dimensioni comporterebbero maggiori oneri amministrativi rispetto ai benefici informativi ottenibili dall'applicazione per operazioni, in ogni caso, generalmente poco comuni. Tale ragionamento resta valido, in linea di massima, anche per gli Ets, per i quali le suddette operazioni devono considerarsi ragionevolmente più uniche che rare.

In aggiunta, le previsioni di valutazione di cui agli artt. 2435-bis e 2435-ter, c.c. sono da intendersi in realtà come collegate agli articoli richiamati dal decreto ministeriale; per tale motivo si può ritenere che il rinvio all'art. 2426, c.c. in materia di criteri di valutazione sia rivolto nella sostanza all'adozione, anche in ottica futura, delle norme contabili civilistiche previste per le valutazioni economiche.

Resterebbe da comprendere se le semplificazioni (in ogni caso facoltative) valgano in via generale o solo per gli Ets che ricadono nelle soglie delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata e delle micro-imprese. Chi scrive pensa che il rinvio sia da intendersi con riguardo ai limiti già conosciuti dagli articoli delle società. Il rinvio, infatti, assume rilevanza "ove compatibile", ma non può creare una disposizione diversa da quella di riferimento.

76 L'art. 2435-bis, co. 8 c.c. dispone che: "Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'art. 2426, hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale.

77 L'art. 2435-ter, co. 3 c.c. prevede che: "Non sono applicabili le disposizioni di cui al quinto comma dell'articolo 2423 e al numero 11-bis del primo comma dell'articolo 2426".

3.3. Struttura del bilancio

Per quanto concerne la struttura del bilancio è bene premettere che il bilancio del decreto è articolato su due importanti riferimenti tecnici:

- › gli schemi di bilancio del codice civile per le società (artt. 2424-2435-ter, c.c.)
- › le prassi tecniche esistenti, tra cui: le “Raccomandazioni del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti” (2001-2006); e, le “Linee guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit” dell’Agenzia per le Onlus (2008). Gli schemi citati, peraltro, già sviluppavano modelli differenziati sulla base degli aspetti dimensionali degli enti interessati.

Il decreto indica chiaramente, nella tradizione di *civil law* del diritto giuscontabile nazionale delle società, che gli schemi sono “fissi”. Questo significa che gli enti non possono mutare a proprio piacimento la struttura degli schemi.

Tale impostazione conferisce “stabilità” e comparabilità tra gli enti. Se è vero che i bilanci possono servire a fornire dati macroeconomici che nel settore sono sempre stati manchevoli, sicuramente l’approccio fornito potrà dare un supporto a “contare” il Terzo settore (o almeno parte di questo).

Tuttavia, il decreto medesimo ha previsto delle “zone di elasticità”.

Tabella - Decreto ministeriale n. 39 del 2020, capoverso 8 dell’Introduzione

Gli schemi di cui al presente documento devono essere considerati come schemi “fissi”. Gli enti destinatari degli schemi possono, tuttavia, ulteriormente suddividere le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell’alfabeto, senza eliminare la voce complessiva e l’importo corrispondente, quando questo favorisce la chiarezza del bilancio. Possono, altresì, raggruppare le citate voci quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo contesto, gli enti che presentano voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi possono eliminare dette voci. Possono, in ultimo, aggiungere, laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell’alfabeto. Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella relazione di missione, al punto 3.

Gli schemi si compongono di una struttura simile a quella delle società; per cui, utilizzando la nomenclatura tecnica dell’OIC 12⁷⁸, abbiamo:

- › Classi – lettere dell’alfabeto maiuscole;
- › Sottoclassi – lettere dell’alfabeto romano;

78 Si veda: OIC (2016), OIC 12, *Composizione e schemi del bilancio d’esercizio*.

- › Voci – lettere dell’alfabeto minuscole;
- › Sottovoci – numeri romani

In termini generali, il legislatore del decreto ministeriale parla di “voci”, specificando poi il livello di dettaglio per mezzo dell’identificazione delle lettere adottate per la classificazione (voci precedute da numeri arabi, etc...).

Nello stato patrimoniale il livello di dettaglio muta in ragione e in funzione delle necessità riscontrate, andando, per esempio, dalla classe “A) Quote associative o apporti ancora dovuti”, che non presenta ulteriori livelli di classificazione, alla classe “B Immobilizzazioni” che arriva sino alle sottovoci, per esempio, nel caso delle Immobilizzazioni finanziarie.

Tabella - Classificazione Immobilizzazioni finanziarie - partecipazioni

B – Immobilizzazioni

...

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l’esercizio successivo:

1) partecipazioni in:

- a) imprese controllate
- b) imprese collegate
- c) altre imprese

...

Al contrario, nel rendiconto gestionale si riscontrano solo classi e voci. In tal caso, il regolatore, con tutta probabilità, ha optato per la definizione di un livello di dettaglio non così sofisticato come quello delle società.

Il decreto consente (è una facoltà “vincolata”, non un obbligo) i seguenti “interventi” sugli schemi:

- › suddivisione delle voci e delle sottovoci, “quando questo favorisce la chiarezza del bilancio”, senza eliminare la voce complessiva e l’importo corrispondente. Tale soluzione potrebbe essere eseguita, a parere di chi scrive, con più tecniche: una impostazione potrebbe essere quella di dividere la voce in più voci, mantenendo l’importo complessivo intatto. Per esempio, la voce “terreni e fabbricati” della classe B “Immobilizzazioni”, sottoclasse II “Immobilizzazioni materiali” potrebbe essere distinto, soddisfatte le condizioni, in “terreni” e “fabbricati”, oppure in “terreni e fabbricati istituzionali” o “terreni e fabbricati a reddito” o “terreni e fabbricati stru-

- mentali”⁷⁹. In alternativa, laddove da un importo complessivo si voglia evidenziare un valore, potrebbe essere incluso un “di cui”;
- › raggruppamento delle voci e sottovoci “quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio”, con la conseguenza che le voci o le sottovoci nulle per due esercizi consecutivi possono essere annullate. Si consideri che l’eliminazione delle voci e sottovoci “superflue” risulta, a parere di chi scrive, un elemento particolarmente importante per alimentare una migliore leggibilità del bilancio;
 - › aggiunta voci o sottovoci “laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell’alfabeto”. Per esempio, i contributi da fondazioni bancarie potrebbe rappresentare una voce 6-bis) dei proventi della Sezione A “Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale”.

I raggruppamenti o le eliminazioni effettuati devono risultare esplicitati nella relazione di missione, al punto 3.

Gli Ets di piccole dimensioni presentano, come già detto, il solo rendiconto per cassa. Le indicazioni sopra analizzate si riferiscono anche al rendiconto per cassa con le naturali limitazioni dovute al fatto che le operazioni di suddivisione, raggruppamento, e aggiunta di poste saranno riferibili alle sole voci riportate nello schema.

Si deve notare un distinguo rispetto alle “zone di elasticità” previste dalle disposizioni del codice civile per le società di cui all’art. 2423-ter, c.c. Le società, infatti (i) possono suddividere e raggruppare le voci precedute da numeri arabi (e per la dottrina prevalente, per deduzione, anche quelle precedute da lettere minuscole) e (ii) devono adattare o aggiungere sempre le voci precedute da numeri arabi, in termini generali, per fornire una visione più chiara dell’attività svolta⁸⁰.

79 Se rilevante, la “sottoclassificazione” delle immobilizzazioni in istituzionali, strumentali e a reddito consentirebbe, peraltro, una migliore riconciliazione anche con l’imputazione degli ammortamenti alle diverse aree, e in particolare all’area delle attività di interesse generale e all’area delle attività diverse. Si veda anche: BOZZA E. (2020), *Il nuovo bilancio degli Enti del Terzo settore*, Terzo settore, non profit e cooperative, 2, 100-116.

80 L’art. 2423-ter, c.c. “Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico” dispone che: “[s]alve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività, nello stato patrimoniale e nel conto economico devono essere iscritte separatamente, e nell’ordine indicato, le voci previste negli articoli 2424 e 2425. Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell’importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell’articolo 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425.

È, in sintesi, evidente lo sforzo del Minlavoro, da un lato, di creare schemi “standardizzati”, applicabili da tutte le organizzazioni, pur nella vastità delle attività svolte e nella pluralità di figure giuridiche (e, quindi, organizzate) presentate. L’omogeneizzazione del modello comporta una conseguente comparabilità tra i soggetti, riducendo la discrezionalità in capo ai redattori e consentendo più agevoli controlli professionali (organo di controllo e revisori) e pubblici esterni (Ufficio del Runts, Ministero o, per delega dello stesso, reti associative). Allo stesso tempo, l’omogeneità dei dati prospetta un potenziale utilizzo dei dati aggregati del Terzo settore, al fine di definire e valutare l’intervento statale a supporto del settore.

Chi scrive condivide, quindi, l’approccio ministeriale di riferire il richiamo dell’art. 13, co. 2 alla “modulistica” come l’intendimento legislativo di richiedere principalmente appositi “schemi di bilancio” di fatto “prestabiliti”. In sostanza, la modulistica contiene i *format* degli schemi da redigere e poi depositare al Runts, in funzione anche della finalità ricercata di poter disporre in seguito di utili dati comparabili capaci di “contare” statisticamente il movimento, i settori e le reti associative, in modo più attento e credibile, consentendo, poi, manovre che possano tenere in considerazione anche i dati finanziari desumibili dai bilanci.

È inevitabile che la previsione di schemi fissi, non consentendo, se non limitate, “personalizzazioni”, elimini la possibilità di costruire schemi redatti “su misura”. Una più ampia flessibilità di utilizzo degli schemi avrebbe fornito agli enti una maggiore possibilità di scelta tra diverse soluzioni, consentendo loro di optare quella ritenuta più adeguata. Allo stesso tempo, tuttavia, la previsione di troppe alternative avrebbe ridotto i profili di comparabilità a cui abbiamo fatto cenno, togliendo “certezza” alle classificazioni presenti. La “personalizzazione” del bilancio, peraltro, è sempre parzialmente possibile per mezzo dell’adozione degli strumenti di elasticità di cui abbiamo parlato e tramite alla predisposizione dell’informativa qualitativa contenuta nella relazione di missione, di cui parleremo anche in seguito (si veda par. 5.4.).

La previsione di schemi fissi potrebbe, in aggiunta, consentire ulteriori (successive) evoluzioni del sistema di classificazione degli schemi di bilancio, ipotizzando per il futuro anche l’adozione di sistemi informativi quali l’eXtensible Business Reporting Language

Le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell’attività esercitata.

Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l’importo della voce corrispondente dell’esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all’esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l’adattamento o l’impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

Sono vietati i compensi di partite”.

(XBRL), linguaggio “di marcatura” già adottato dalle società per il deposito dei bilanci che potrebbe consentire una più efficace “misurazione” del movimento (si veda cap. 8).

3.4. La rendicontazione delle raccolte pubbliche effettuate occasionalmente

L'art. 87, co. 6 del Cts richiede agli Ets non commerciali (art. 79, co. 5), anche a quelli che si avvalgono del regime fortetario di cui all'art. 86 del Cts, che effettuano raccolte pubbliche di fondi di inserire all'interno del bilancio un rendiconto specifico da conservare per dieci anni “...dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a)”, ossia delle raccolte effettuate occasionalmente.

Come si evince dalla previsione normativa sopra indicata, l'adempimento ha finalità fiscale e tende a giustificare la mancata tassazione (senza altre condizioni di sorta) delle raccolte occasionali, come in precedenza già concesso agli enti non commerciali. L'adempimento assume, tuttavia, una connotazione civilistica anche per mezzo del richiamo dell'inserimento dei rendiconti delle raccolte fondi nel bilancio e, per tramite dell'art. 48, co. 3, del suo deposito (si veda cap. 8).

Il testo di legge richiede che dal rendiconto sulle raccolte debbano risultare “le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a)”.

Ciò significa che dovranno essere effettuate tante rendicontazioni quante sono le raccolte pubbliche occasionali effettuate nel corso dell'esercizio. Ne consegue che anche nel bilancio dovranno essere esposte le rendicontazioni delle specifiche raccolte occasionali.

Premesso che dovrà essere ben definito, anche per tramite dell'intervento della prassi, il perimetro di cosa debba intendersi per “occasionalità”, appare che niente sia detto a livello rendicontativo nel Cts con riferimento alla rendicontazione delle raccolte non occasionali (o abituali).

L'area C del Rendiconto gestionale e del Rendiconto per cassa sono dedicati alle movimentazioni, rispettivamente economiche e monetarie, derivanti dalle raccolte pubbliche, distinguendo poi tra raccolte pubbliche occasionali e non occasionali (anche dette “abituali”).

Il Mod. D del decreto del 5 marzo 2020 dispone, poi, al punto 24 che si riportato nella relazione di missione “una descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nella

Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall'articolo 87, comma 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a) del d.lgs. 117/2017 e s.m.i."

Dalla lettura coordinata della norma risulta, quindi, che dal prospetto della Relazione di missione debbano emergere per gli Ets non piccoli i valori complessivi delle componenti economiche delle raccolte fondi non occasionali e delle raccolte fondi occasionali, richiedendo solo per quest'ultime l'indicazione delle specifiche concernenti "le entrate e le spese" delle singole manifestazioni. Spetterà, ad ogni modo, al redattore focalizzare la propria attenzione sul livello di dettaglio delle suddette raccolte non occasionali, tenendo anche conto del rispetto del concetto di rilevanza. Se vi sono, per esempio, due raccolte fondi non occasionali particolarmente importanti per descrivere l'andamento gestionale potrebbe essere opportuno, per esempio, fornire specifiche annotazioni in merito ad entrambi gli eventi.

Ancora il prospetto della relazione di missione dovrà essere riconciliato con le risultanze della Sezione C del bilancio. Questo significa, tra le altre cose, che:

- › la sommatoria degli importi delle singole rendicontazioni delle raccolte pubbliche occasionali rendicontate nella relazione di missione dovrà fornire l'importo complessivo di cui alle voci C2) per costi e proventi;
- › l'importo dei componenti reddituali delle raccolte fondi abituali riportato nel prospetto della relazione dovrà coincidere con il medesimo importo di cui alle voci C1) per costi e proventi riportato nella relazione di missione (si veda anche parr. 4.4).

Di seguito viene riportato lo schema rendicontativo indicato dalle linee guide ministeriali sulle raccolte fondi degli enti del Terzo settore.

Figura – Rendiconto della singola raccolta pubblica di fondi occasionali

RENDICONTO DELLA SINGOLA RACCOLTA PUBBLICA DI FONDI OCCASIONALE REDATTO AI SENSI DELL'ARTICOLO 87, COMMA 6 E DELL'ARTICOLO 79, COMMA 4, LETTERA A), DEL D.LGS. 3 AGOSTO 2017 N. 117

Denominazione Ets _____

C.F. _____

Sede _____

RENDICONTO DELLA SINGOLA RACCOLTA FONDI OCCASIONALE

Descrizione della celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione _____

Eventuale denominazione dell'evento _____

Durata della raccolta fondi: dal _____ al _____

a) Proventi della raccolta fondi occasionale		
- liberalità monetarie		0
- valore di mercato liberalità non monetarie		0
- altri proventi		0
	Totale a)	0
b) Oneri per la raccolta fondi occasionale		
- oneri per acquisto beni		0
- oneri per acquisto servizi		0
- oneri per noleggi, affitti o utilizzo attrezzature		0
- oneri promozionali per la raccolta		0
- oneri per lavoro dipendente o autonomo		0
- oneri per rimborsi a volontari		0
- altri oneri		0
	Totale b)	0
	Risultato della singola raccolta (a-b)	0

RELAZIONE ILLUSTRATIVA DELLA SINGOLA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI OCCASIONALE

• Descrizione dell'iniziativa

L'Ets _____, dal _____ al _____ ha posto in essere un'iniziativa denominata _____,

Sono stati raccolti fondi in danaro per un totale di € _____ (riportare il totale entrate in danaro).

Le elargizioni in danaro sono state ricevute in contanti per un totale di € _____ su c/c bancario per un totale di € _____ altro _____ e/o

Sono stati raccolti beni materiali per un valore complessivo di € _____

I costi sostenuti per la realizzazione dell'evento sono così dettagliati:

I fondi raccolti al netto del totale delle spese sostenute sono pari ad € _____ e verranno impiegati per le seguenti attività di interesse generale*

e per le seguenti finalità: _____

Gli oneri sostenuti e/o le uscite sono risultati superiori ai proventi/entrate per le seguenti motivazioni (campo da compilare esclusivamente nell'ipotesi in cui i costi complessivamente sostenuti per la realizzazione dell'evento siano superiori ai ricavi) _____

*Utilizzare la nomenclatura contenuta nell'articolo 5 del Cts

Fonte: Minlavoro, Linee Guida per la raccolta fondi degli enti del Terzo settore, ai sensi dell'articolo 7 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, p.19.

In verità, alcuni problemi di coordinamento dei valori tra bilancio d'esercizio e rendiconto potrebbero emergere in linea teorica con l'indicazione nel rendiconto delle raccolte fondi occasionali dei valori di mercato delle "liberalità non monetarie". Come avremo modo di vedere, infatti, l'OIC 35 prevede l'iscrizione in bilancio delle liberalità di immobilizzazioni e l'indicazione "facoltativa" dei beni di magazzino ricevuti gratuitamente (si veda par. 8.3.2.). Peraltro, le suddette liberalità che risultano di "modico valore" potrebbero anche non essere riportate in bilancio alla luce dell'adozione del principio della rilevanza. Detto che tale tema appare in molti casi (ripetiamo) teorico, le soluzioni potrebbero essere anche quella di indicare il valore di mercato delle liberalità non monetarie ricevute come provento sia nel rendiconto sia nell'area C del rendiconto gestionale

(visto che OIC 35 non proibisce la loro iscrizione) e, quindi, riportare il pertinente costo del rendiconto gestionale di riferimento: per esempio, nella Classe C nel caso in cui tale bene sia stato riutilizzato per la raccolta fondi o nella Classe A nel caso in cui l'elemento sia stato impiegato per finalità di interesse generale.

Il coordinamento degli importi richiede, poi, la non semplice decisione concernente l'imputazione dei "costi indiretti", intesi quali costi non specificamente attribuibili ad un evento. Nel caso (non raro) in cui un dipendente presti la propria attività per una campagna, come occorrerà rendicontare il costo del dipendente? L'imputazione del costo del dipendente (e degli altri costi indiretti) alla raccolta evidentemente rende il conteggio più preciso e fornisce una informazione preziosa per esprimere un giudizio più compiuto sulla riuscita (o sulla non riuscita) dell'evento.

Resta, ancora, da evidenziare che le rendicontazioni delle singole raccolte devono essere effettuate in base al sistema di rilevazione di riferimento: ciò significa che gli Ets che redigono il bilancio in forma "ordinaria" forniranno evidenza dei costi e dei proventi legati alle raccolte, mentre gli Ets che predispongono il bilancio nella forma del rendiconto per cassa renderanno entrate ed uscite.

Per quanto, in ultimo, rileva il deposito, è opportuno evidenziare che la nota n. 17146 del 15 novembre 2022 del Minlavoro concernente "Quesiti in materia di redazione e deposito bilanci da parte degli Enti del Terzo settore" ha chiarito, al riguardo, che il deposito del bilancio comprensivo della rendicontazione delle singole raccolte soddisfa anche la condizione del deposito di cui all'art. 48, co. 3 del Cts; in particolare, il Minlavoro ha chiarito che: "il deposito del bilancio comprensivo al suo interno anche dei rendiconti delle singole raccolte fondi occasionali, senza pertanto che l'ente debba effettuare un deposito distinto di questi ultimi, purché, beninteso, tutti gli elementi informativi richiesti dal d.m. n.107/2022 siano presenti per ciascuna RF occasionale tra la documentazione depositata al Runts".

3.5. Attività di vigilanza e revisione legale dei conti

3.5.1. Attività di vigilanza

L'Organo di controllo degli Enti del Terzo settore è disciplinato dall'art. 30 del Cts. Come il revisore e l'organo amministrativo è nominato inderogabilmente dall'assemblea nelle associazioni.

L'organo di controllo è sempre obbligatorio nelle fondazioni oppure quando l'Ets ha patrimoni destinati ai sensi dell'art. 10 del Cts, mentre è previsto nelle associazioni quando sono superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti parametri dimensionali:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale superiore a 110 mila euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate superiori a 220 mila euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio oltre le 5 unità a tempo pieno.

L'Organo di controllo può essere collegiale o monocratico.

In ogni caso, almeno un componente deve essere in possesso dei requisiti professionali previsti dall'art. 2397 del Codice civile (iscrizione all'Albo dei commercialisti o degli avvocati o dei consulenti del lavoro o all'elenco dei revisori legali dei conti, professore universitario di ruolo in materie giuridiche o economiche) e a ciascun membro si applicano le incompatibilità previste dall'art. 2399 del codice civile⁸¹.

Ai nostri fini, rileva evidenziare che l'organo di controllo degli Ets vigila, parimenti a quanto fatto dai sindaci nelle società di capitali, su:

- › l'osservanza della legge e dello statuto
- › il rispetto dei principi di corretta amministrazione
- › l'adeguatezza dell'assetto, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

Con riferimento al monitoraggio del rispetto dei principi di corretta amministrazione, l'art. 30, comma 6, del Cts richiama, in quanto applicabile, il d.lgs. 231 del 2011, concernente la responsabilità degli enti nel caso di compimento di specifiche tipologie di reati da parte dei soggetti apicali e le procedure che possono essere poste in essere per evitare o almeno ridurre la possibilità del loro compimento.

81 Si ricorda che l'art. 2399 del Codice civile prevede che: "Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:

- a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382;
- b) il coniuge, i parenti [74] e gli affini [78] entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate [2359], delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;
- c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza".

L'organo di controllo effettua, inoltre, controlli aggiuntivi specifici per le realtà degli Ets, quali:

- i) monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, con particolare riguardo al rispetto delle previsioni contenute negli articoli 5, 6, 7 e 8 del Cts (art. 30, comma 7)
- ii) attestazione di conformità del bilancio sociale (risultante nel bilancio sociale stesso ai sensi dell'art. 30, co. 7 del Cts) alle linee guida previste dal d.m. 4 luglio 2019.

L'organo di controllo è tenuto a monitorare che il patrimonio minimo degli enti personificati sia sempre presente e, quando il patrimonio risulta diminuito di oltre un terzo nelle fondazioni e nelle associazioni riconosciute, in caso di inerzia degli amministratori, deve senza indugio convocare l'assemblea per l'assunzione dei provvedimenti previsti dall'art. 22, co. 5 del Cts.

Il Cts prevede inoltre, come accade per le società non a capitale diffuso o per quelle non quotate, la possibilità di attribuire all'organo di controllo la revisione legale dei conti prevista e regolata dal successivo articolo 31, purché l'organo sia composto interamente da revisori legali iscritti nell'apposito registro tenuto dal MEF.

L'art. 30 del Cts non prevede la predisposizione di una relazione annuale all'assemblea da parte dell'organo di controllo. Questa, tuttavia deve ritenersi egualmente dovuta, ritenendo - in forza del generico rinvio alle norme codicistiche presente nell'art. 3, co. 2, del Cts - applicabili, laddove possibile, tutte le norme di funzionamento dell'organo compatibili contenute nella regolamentazione del codice civile riguardante i sindaci delle S.p.a. Tale impostazione è stata confermata dalla nota n. 17146 del 15 novembre 2022 del Minlavoro, che ne richiede, unitamente al bilancio, il deposito.

L'attività di vigilanza del sindaco trova un riferimento essenziale nelle "Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore" del CNDCEC⁸².

Impossibilitati dal commentare in modo esaustivo le norme e rinviando alla letteratura prodotto al riguardo sembra utile soffermarsi, per i fini del presente volume, sui controlli del bilancio⁸³.

82 Si veda: CNDCEC/GRUPPO DI LAVORO PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DELL'ORGANO DI CONTROLLO ETS (2020), *Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore*, disponibile a: https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=1435492&plid=323322.

83 BOZZA E., (2021), *Le interrelazioni tra l'organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione alla luce delle norme di comportamento CNDCEC 2020*, Società & contratti, bilanci & revisione, 1, 130-146; e DE ANGELIS L. (2021), *L'organo di controllo negli Ets alla luce delle nuove norme di comportamento*, Terzo settore, non profit e cooperative, 2, 6-24.

L'Organo di controllo non ha, a meno che non sia stato esplicitamente affidato tale incarico, compiti di revisione. La Norma 3.8 Ets attribuisce, in ogni caso, all'Organo di controllo anche ulteriori compiti di controllo sul bilancio. I suddetti compiti originano in parte dall'attività di vigilanza svolta sul bilancio anche dal collegio sindacale⁸⁴.

In assenza di revisione legale dei conti, all'Organo di controllo sono attribuiti alcuni ulteriori compiti di controllo, per niente assimilabili alla revisione legale. Questi hanno la finalità ultima di garantire un controllo di massima, effettuato anche alla luce delle conoscenze acquisite nello svolgimento dell'attività di vigilanza, per evitare che nel bilancio siano riportate informazioni manifestamente erranee. Di seguito sono riportate le verifiche indicate dalla Norma 3.8 Ets.

Tabella - Procedure di controllo sul bilancio d'esercizio effettuato dall'Organo di controllo degli Enti del Terzo Settore in assenza di revisione legale dei conti

In assenza di un soggetto incaricato della revisione legale, l'organo di controllo, normalmente svolge le seguenti procedure:

- › verifica della corrispondenza tra i valori della contabilità sociale e i pertinenti valori riportati in bilancio;
- › indagini presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili in merito ai seguenti aspetti:
 - i. se il bilancio è stato redatto e presentato in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - ii. se vi sono stati cambiamenti nei principi contabili o nei metodi di applicazione degli stessi;
 - iii. se si sono verificate operazioni che hanno reso necessario applicare un nuovo principio contabile;
 - iv. se vi sono situazioni inusuali e particolarmente complesse che possono aver influito sul bilancio;
 - v. sulle assunzioni sottostanti alle stime maggiormente significative e sulla capacità dell'ente di operare in continuità;
 - vi. sui cambiamenti significativi nelle passività potenziali;
 - vii. sulla conoscenza di eventuali frodi o sospette frodi;
 - viii. sulla conoscenza di eventuali casi di non conformità, effettiva o possibile, a leggi, regolamenti, che potrebbero avere effetti significativi sul bilancio;
- › analisi comparativa sul bilancio per identificare le relazioni e le singole voci che appaiono inusuali e potrebbero comportare un errore significativo;
- › l'esistenza dei valori numerari (disponibilità liquide equivalenti, crediti e debiti) riportati in bilancio.

84 Ci si riferisce, in sintesi, ai compiti di verifica della corretta procedura di approvazione del bilancio, nonché di adozione degli schemi applicabili, di corretta composizione del bilancio (schemi di bilancio), e di controllo delle norme già attribuite al collegio sindacale per l'approvazione del bilancio societario (adozione clausola generale di rappresentazione veritiera e corretta di cui all'art. 2423, co. 5, del codice civile iscrizione oneri pluriennali di cui all'art. 2426, n. 5, c.c. e iscrizione avviamento di cui all'art. 2426, n. 6, del codice civile.

Inoltre, e in ogni caso, l'organo di controllo verifica la rispondenza del bilancio e della relazione di missione ai fatti e alle informazioni di rilievo di cui l'organo di controllo è a conoscenza a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dell'esercizio dei suoi doveri di vigilanza, dei suoi compiti di monitoraggio e dei suoi poteri di ispezione e controllo (art. 30, co. 6, 7, 8 Cts e art. 2405 c.c.).

CNDCEC, Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore (2020), Norma Ets 3.8. Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio.

Al fine di fornire agli iscritti all'albo uno strumento tecnico di riferimento, il CNDCEC ha pubblicato anche un fac-simile di verbale di seguito allegato⁸⁵.

Verbale di Relazione dell'Organo di controllo

RELAZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO ALL'ASSEMBLEA DEGLI ASSOCIATI IN OCCASIONE DELL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO CHIUSO AL 31 DICEMBRE 202X, REDATTA IN BASE ALL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA ESEGUITA AI SENSI DELL'ART. 30 DEL D.LGS. N. 117 DEL 3 LUGLIO 2017

Agli associati della Associazione (o ad altro organo equivalente della Fondazione) "XYZ Ets"

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 202X la nostra attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, pubblicate nel dicembre 2020.

Di tale attività e dei risultati conseguiti Vi portiamo a conoscenza con la presente relazione.

È stato sottoposto al Vostro esame dall'organo di amministrazione dell'ente il bilancio d'esercizio di (denominazione Ente) al 31.12.202X, redatto per la prima volta in conformità all'art. 13 del d.lgs. n. 117 del 3 luglio 2017 (d'ora in avanti Codice del Terzo settore) e del d.m. 5 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, così come integrato dall'OIC 35 Principio contabile Ets (d'ora in avanti OIC 35) che ne disciplinano la redazione; il bilancio evidenzia un avanzo/disavanzo d'esercizio di euro [...]. Il bilancio è stato messo a nostra disposizione nei termini statutari. A norma dell'art. 13, co. 1, del Codice del Terzo Settore esso è composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione (*oppure*: A norma dell'art. 13, co. 2, del d.lgs. n. 117/2017, esso è composto dal solo rendiconto per cassa).

L'organo di controllo, non essendo stato incaricato di esercitare la revisione legale dei conti, per assenza dei presupposti previsti dall'art. 31 del Codice del Terzo Settore, ha svolto sul bilancio le attività di vigilanza e i controlli previsti dalla Norma 3.8. delle Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore, consistenti in un controllo sintetico complessivo volto a verificare che il bilancio sia stato correttamente redatto. L'attività svolta non si è quindi sostanziata in una revisione legale dei conti. L'esito dei controlli effettuati è riportato nel successivo paragrafo 3.

⁸⁵ Anche per poter scaricare in formato word il fac-simile di verbale, si veda: CNDCEC/FNC (2022), La relazione dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore all'assemblea degli associati (o di altro organo equivalente delle fondazioni) in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio, disponibile a: <https://www.fondazione-nazionalecommercialisti.it/node/1630>.

1) Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 30, co. 7 del Codice del Terzo Settore

Abbiamo [Ho] vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, sull'adeguatezza degli assetti organizzativi, del sistema amministrativo e contabile, e sul loro concreto funzionamento; abbiamo [ho] inoltre monitorato l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, con particolare riguardo alle disposizioni di cui all'art. 5 del Codice del Terzo Settore, inerente all'obbligo di svolgimento in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale, all'art. 6, inerente al rispetto dei limiti di svolgimento di eventuali attività diverse, all'art. 7, inerente alla raccolta fondi, e all' art. 8, inerente alla destinazione del patrimonio e all'assenza (diretta e indiretta) di scopo lucro.

Per quanto concerne il monitoraggio degli aspetti sopra indicati e delle relative disposizioni, si riferiscono di seguito le risultanze dell'attività svolta (*oppure*: si rinvia alla apposita relazione riportata nel paragrafo del bilancio sociale redatto dall'ente, di cui costituisce parte integrante):

- › l'ente persegue in via prevalente la/le attività di interesse generale costituita/e da ;
- › l'ente effettua attività diverse previste dall'art. 6 del Codice del Terzo Settore rispettando i limiti previsti dal d.m. 19.5.2021, n. 107, come dimostrato nella Relazione di missione (*oppure*: in calce al rendiconto per cassa);
- › l'ente ha posto in essere attività di raccolta fondi secondo le modalità e i limiti previsti dall'art. 7 del Codice del Terzo Settore e dalle relative linee guida; ha inoltre correttamente rendicontato i proventi e i costi (*oppure*: le entrate e le uscite) di tali attività nella Relazione di missione (*oppure*: con separato rendiconto; *oppure*: in calce al rendiconto per cassa);
- › l'ente ha rispettato il divieto di distribuzione diretta o indiretta di avanzi e del patrimonio; a questo proposito, ai sensi dell'art. 14 del Codice del Terzo Settore, ha pubblicato gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi, retribuzioni, a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi sociali, ai dipendenti apicali e agli associati;
- › (*eventuale*: ai fini del mantenimento della personalità giuridica il patrimonio netto risultante dal bilancio di esercizio è superiore al limite minimo previsto dall'art. 22 del Codice del Terzo Settore e dallo statuto.

Abbiamo [Ho] vigilato sull'osservanza delle disposizioni recate dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

Abbiamo [Ho] partecipato alle assemblee degli associati (o altro organo equivalente di fondazione) e alle riunioni dell'organo di amministrazione e, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo [ho] rilievi particolari da segnalare.

Abbiamo [Ho] acquisito dall'organo di amministrazione, con adeguato anticipo, anche nel corso delle sue riunioni, informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dall'ente [e dalle sue controllate] e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.

[*Oppure*:

Non sono state fornite con adeguato anticipo, neppure durante le riunioni dell'organo di amministrazione, le opportune e complete informazioni relative alle deliberazioni assunte, nonché alle operazioni di maggior rilievo, per dimensioni o caratteristiche effettuate dall'ente, come più volte segnalato nei nostri verbali periodici e al presidente dell'organo di amministrazione nel corso delle riunioni dello stesso. Tale circostanza, che si segnala agli associati (o ai fondatori, ove presenti, nelle fondazioni), ha reso difficile lo svolgimento dei controlli cui l'organo di controllo è tenuto con riguardo alla corretta gestione dell'ente].

[*O ancora*:

Nel verbale (nei verbali) dell'organo di amministrazione del non sono state correttamente riportate le dichiarazioni o osservazioni dell'organo di controllo. L'organo di controllo ha provveduto celermente ad inviare apposita/e PEC al presidente e al segretario dell'organo di amministrazione contenente/i le proprie difformi posizioni, espresse nell'adunanza, non risultanti dal verbale. L'organo di controllo non ha, a tal riguardo, provveduto alla convocazione dell'assemblea per i seguenti motivi: (precisare le motivazioni⁸⁶).

[*Eventualmente*: Abbiamo [Ho] incontrato i sindaci [il sindaco unico] delle società (o enti) controllate (i) (oppure: Abbiamo [Ho] scambiato informazioni con i sindaci [il sindaco unico] delle società o enti controllate (i) _____) e non sono emersi dati e informazioni rilevanti che debbano essere evidenziati nella presente relazione (*oppure*: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie)].

[Solo per gli enti che hanno nominato un preposto al sistema di controllo interno: Abbiamo [Ho] incontrato il preposto al sistema di controllo interno (*oppure*: Abbiamo [Ho] acquisito informazioni dal preposto al sistema di controllo interno) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziate nella presente relazione (*oppure*: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie)].

[Solo per gli enti che hanno istituito l'organismo di vigilanza composto da persone diverse dai membri dell'organo di controllo: Conformemente a quanto previsto dall'art. 30 del Codice del Terzo Settore, abbiamo [ho] incontrato l'organismo di vigilanza (*oppure*: Abbiamo [Ho] preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; *oppure*: Abbiamo [Ho] acquisito informazioni dall'organismo di vigilanza) e non sono emerse criticità rispetto alla adeguatezza, al funzionamento e all'osservanza del modello organizzativo che debbano essere evidenziate nella presente relazione (*in alternativa*: sono emerse criticità riguardanti; *precisare la fattispecie*)].

Abbiamo [Ho] acquisito conoscenza e abbiamo [ho] vigilato sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.

Abbiamo [Ho] acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo, non abbiamo [ho] osservazioni particolari da riferire.

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 29, co. 2, del Codice del Terzo Settore.

[- *in alternativa*:

Esempio di denuncia pervenuta ex art. 29, co. 2, del Codice del Terzo Settore

In data [...] ci è pervenuta una denuncia ai sensi dell'art. 29, co. 2, del Codice del Terzo Settore, da parte di associati rappresentanti circa il [...] % degli iscritti. I fatti oggetto di denuncia sono afferenti a [precisare le fattispecie].

86 A titolo d'esempio, il fatto non era tale da provocare danni immediati all'ente, ai soci e ai terzi; il fatto è intervenuto poco tempo prima della convocazione dell'assemblea; è stato sostituito il presidente dell'organo di amministrazione.

(in caso di denuncia presentata da almeno un ventesimo degli associati: Abbiamo [Ho] immediatamente dato inizio alle indagini valutando sin da subito che i fatti denunciati (descrivere l'attualità dei fatti denunciati, la complessità delle indagini, i tempi richiesti e le conclusioni a cui si è giunti, evidenziando se sia reso necessario convocare o meno l'Assemblea e ogni altra informazione pertinente la specifica fattispecie)].

[Gli associati XYZ in data [...] hanno presentato istanza ex art. 2409, c.c., presso il Tribunale di ... notificata all'ente in data ... denunciando i seguenti sospetti di gravi irregolarità nella gestione addebitabili agli amministratori ... all'esito della denuncia, alla data della presente relazione si fa presente quanto segue ...].

[In data ... abbiamo [ho] presentato al Tribunale di ... istanza ex art. 2409, c.c., notificata all'ente in data ... denunciando i seguenti sospetti di gravi irregolarità nella gestione addebitabili agli amministratori ... all'esito della denuncia, alla data della presente relazione si fa presente quanto segue ...].

[Oppure:

L'organo di controllo ha formulato osservazioni in merito a in data ...;

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi [ulteriori rispetto a quelli già evidenziati]⁸⁷ tali da richiederne la menzione nella presente relazione.

2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

L'organo di controllo, non essendo incaricato della revisione legale, ha svolto sul bilancio le attività di vigilanza previste Norma 3.8. delle "Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore" consistenti in un controllo sintetico complessivo volto a verificare che il bilancio sia stato correttamente redatto. In assenza di un soggetto incaricato della revisione legale, inoltre, l'organo di controllo ha verificato la rispondenza del bilancio e della relazione di missione ai fatti e alle informazioni di rilievo di cui l'organo di controllo era a conoscenza a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dell'esercizio dei suoi doveri di vigilanza, dei suoi compiti di monitoraggio e dei suoi poteri di ispezione e controllo.

[Oppure:

L'organo di controllo ha verificato che gli schemi di bilancio fossero conformi a quanto disposto dal d.m. 5 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, così come integrato dall'OIC 35 (anche in relazione al primo esercizio di adozione delle suddette disposizioni).

87 In merito a ulteriori situazioni che, se verificatesi, devono essere trascritte nella relazione dei sindaci si evidenziano, tra l'altro:

- eventuali impugnative, laddove previsto dallo statuto, di delibere dell'organo di amministrazione, dell'assemblea degli associati (o di equivalente organo delle fondazioni) e il loro eventuale esito giudiziale;
- eventuali situazioni in cui, a seguito della cessazione dell'intero organo di amministrazione, l'organo di controllo ha esercitato funzioni vicarie, indicando il periodo in cui tale funzione è stata espletata;
- eventuali istanze all'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore per intervenute cause di cancellazione dal suddetto registro, non accertate dagli amministratori;
- eventuali frodi o sospetti di frodi;
- intervenuti mutamenti di cariche sociali, deleghe e funzioni all'interno dell'organo di amministrazione (es. modifiche e sostituzione del presidente, del vicepresidente, dei componenti del comitato esecutivo);
- provvedimenti rilevanti, secondo una professionale valutazione dell'organo di controllo, dell'autorità giudiziaria o amministrativa nei confronti dell'ente

Per quanto a nostra conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, co. 5, c.c.⁸⁸.

[Ai sensi dell'art. 2426, n. 5, c.c. abbiamo [ho] espresso il nostro [mio] consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per € [...], costi di sviluppo per € [...]]⁸⁹.

[Ai sensi dell'art. 2426, n. 6, c.c. abbiamo [ho] espresso il nostro [mio] consenso all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € [...]]⁹⁰.

[Quanto alla rideterminazione del valore di beni effettuata in sede di prima adozione dell'OIC 35 - Principio contabile Ets, abbiamo [ho] verificato che il valore effettivamente attribuibile ai beni medesimi corrisponde con il *fair value* esistente alla data del passaggio alle nuove norme di bilancio⁹¹].

3) Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, invitiamo gli associati (o i fondatori della fondazione) ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 202X, così come redatto dagli amministratori.

L'organo di controllo concorda con la proposta di destinazione dell'avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo formulata dall'organo di amministrazione.

Luogo, data

L'organo di controllo

Fonte: CNDCEC/FNC (2022), La relazione dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore all'Assemblea degli associati (o di altro organo equivalente delle fondazioni) in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

3.5.2. Revisione legale dei conti

Non è ovviamente questa la sede per poter esaminare nel dettaglio l'applicazione dell'istituto della revisione legale agli Ets⁹². Il tema assume evidentemente grande rilevanza alla luce del disposto dell'art. 31 del Cts per il quale la predetta revisione è obbligatoria

88 È doveroso osservare come, nonostante l'art. 2429, co. 2, richiami l'art. 2423, co. 4, c.c., la deroga è quella disciplinata dall'art. 2423, co. 5, c.c., in quanto le due disposizioni non sono state coordinate a seguito delle modifiche apportate a opera del d.lgs. n. 139/2015. Quest'ultimo, come è noto, ha inserito un nuovo co. 4. nell'ambito dell'art. 2423 c.c., elevando a criterio generale di redazione del bilancio il principio di rilevanza e, conseguentemente, facendo slittare la deroga per casi eccezionali al co. 5

89 Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

90 Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

91 Il paragrafo va utilizzato se pertinente.

92 Si veda: SERGIACOMO A., CARI M., TULLI M. (2018), *La revisione legale negli enti del Terzo settore*, Rimini, Maggioli.

quando - come già riportato nel capitolo introduttivo - l'ente ha costituito patrimoni destinati ai sensi dell'art. 10 del Cts oppure quando supera per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- › totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- › ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- › dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

Il predetto obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i limiti non sono superati. La revisione legale dei conti deve essere espletata da revisori o società di revisione iscritti nell'apposito registro tenuto presso il Ministero dell'economia e delle finanze. È, tuttavia, importante evidenziare quanto aggiunto dal d.m. 5 marzo 2020 con riferimento alla revisione legale dei conti sciogliendo, peraltro, alcuni dubbi interpretativi che si sono venuti a creare nel corso della lettura, in particolare, del già citato art. 31 del Cts (si veda tabella che segue).

Tabella - Decreto ministeriale 5 marzo 2020, capoverso 9 dell'Introduzione

Il soggetto incaricato, in conformità all'art. 31 del d.lgs. 117/2017 e s.m.i., della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio. La relazione del revisore legale ex art. 14 del d.lgs. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch'essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del d.lgs. 39/2010.

Come si evince dal disposto inserito nel decreto ministeriale, la revisione legale dell'art. 31 del Cts è la revisione legale dei conti di cui al d.lgs. n. 39 del 2010. L'affermazione non è pleonastica, poiché il dettato normativo poteva teoricamente essere ambiguo soprattutto in quanto: (i) non veniva esplicitamente menzionata la disciplina di riferimento del più volte richiamato d.lgs. n. 39 del 2010; (ii) la revisione legale non richiamava la predisposizione della relazione di revisione, atto conclusivo della revisione legale dei conti con cui si chiude solitamente l'incarico dell'attività di cui al citato decreto revisione, come anche richiesto dai principi di revisione internazionali.

Con riferimento ai punti di cui sopra, appariva già evidente a chi scrive che l'unica revisione legale dei conti conosciuta in Italia non potesse che essere la revisione del decreto revisione e che il mancato richiamo dell'art. 31 del Cts dovesse imputarsi a una

“incompletezza” legislativa che non toglieva validità sostanziale al disposto normativo⁹³. A supporto ulteriore di tale tesi, peraltro, si menziona anche il riferimento esplicito al d.lgs. n. 39 del 2010 effettuato dall’art. 28 del Cts con riferimento alla responsabilità dei revisori. Poco senso avrebbe avuto in una visione sistematica richiedere che la revisione legale dovesse essere effettuata da soggetti iscritti al registro dei revisori legali ed attribuire ai revisori le responsabilità del “decreto revisione” senza assumere che le norme

93 Pozzoli M. (2019), *Revisione dei conti, opzione interna o esterna*, Il Sole 24 Ore, 19 giugno 2019. Tale posizione risultava già in precedenza ampiamente argomentata dal CNDCEC per il quale: “[i]n attesa di futuri pronunciamenti ministeriali e di prassi, il riferimento alla revisione legale dovrebbe essere letto in via sistematica con il disposto esistente in materia dal d.lgs. 39/2010. In sintesi, il riferimento alla “revisione legale” di cui all’art. 31 del Cts non può che riferirsi alla revisione prevista ex lege dal d.lgs. 39/2010. Questo significa che la revisione legale dovrebbe essere effettuata nel rispetto dei Principi di revisione Isa Italia e, per il medesimo motivo, gli incarichi di revisione legale negli Ets dovrebbero essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari. Tale indicazione appare perseguibile anche in mancanza di una esplicita previsione di predisposizione di una relazione di revisione che renda il ciclo della revisione completo.

Si ricorda infatti che secondo quanto unanimemente e internazionalmente riconosciuto le verifiche contabili sono contenute in diversi prodotti di assurance standardizzati in framework precisi (Isa, Isrs, Isae, Isre, ecc.), mentre gli audit possono essere limitati o pieni (full audit o limited audit).

Nessuna differenziazione può invece essere fatta sulla base del soggetto sottoposto a revisione, secondo il noto assunto da sempre sostenuto dagli organismi contabili internazionali (FEE) secondo il quale an audit is an audit, tanto più nel nostro ordinamento ove il d.lgs. 39/2010 attuando la direttiva 2006/43/CE, cui il d.lgs. 117/2017 fa implicito richiamo, disciplina l’attività di revisione in maniera unitaria, senza ammettere deroghe od eccezioni di qualsiasi genere.

Si deve, tuttavia, rilevare che il principio di revisione Isa Italia n. 700 impone che qualora l’incarico per la revisione legale sia conferito ai sensi del d.lgs. 39/2010, è richiesto al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Pertanto, il revisore dovrà verificare se il bilancio sia redatto in base alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e i principi contabili, attualmente mancanti per il terzo settore. Ciò non consentirebbe, quindi, al revisore di svolgere la “revisione legale” ma soltanto di esprimere un giudizio di “conformità”. Pertanto la revisione legale ai sensi del d.lgs. n. 39/2010 potrebbe non ritenersi oggi applicabile agli Ets, almeno per quelli che non operano esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale. Gli Ets commerciali, infatti, devono essere iscritti al Registro Imprese e devono redigere il bilancio di esercizio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile (art. 13, co. 5, del Cts), rientrando appieno tra gli enti soggetti alla revisione legale ex art. 31 Cts. È quindi indispensabile che venga tempestivamente colmata tale lacuna potendo l’ente, in via transitoria, provvedervi in autonomia secondo criteri e previsioni “contabili” in ambito statutario, regolamentare o indicando all’interno del bilancio i criteri redazionali seguiti. L’ente, qualora opti per tale indicazione nel bilancio, potrebbe inserire ad inizio della relazione di missione che “il bilancio è redatto in conformità con...”. Tale richiamo vale, sino al momento di emanazione della modulistica di cui all’art. 13, co. 1, del Cts, sia per gli schemi di bilancio sia per il trattamento contabile dedicato alle operazioni e fatti di esercizio. A partire dalla statuizione di detta modulistica, il riferimento al dedicato decreto ministeriale dovrebbe essere accompagnato nei bilanci d’esercizio degli Ets dall’indicazione dei criteri di rilevazione e valutazione seguiti; normalmente, questi sono contenuti nei principi contabili. Si auspica, anche per questo motivo, la prossima stesura di documenti di contabilizzazione *ad hoc* per gli Ets. Questo Consiglio nazionale si impegna a dare, come già nel passato, un contributo fattivo al processo di emanazione degli standard contabili, mettendo a disposizione l’esperienza e la competenza accumulati nel corso degli anni”. Si veda: Cdncec (2019), *Riforme del Terzo Settore, op. cit.*, par 3.4.2.

deontologiche e tecniche dovessero essere rappresentate solo dalle disposizioni contenute nel medesimo decreto di riferimento.

A tale riguardo, il decreto ministeriale:

- › chiarisce che la revisione legale dei conti dell'art. 31 del Cts è la revisione del d.lgs. n. 39 del 2010, comportando anche per il revisore legale l'obbligo di adottare gli Isa (adattati al caso) nell'espletamento del proprio incarico;
- › dispone che la revisione legale dei conti esprime un giudizio sul bilancio "con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 39/2010";
- › integra la previsione normativa indicando che la relazione del revisore legale ex art. 14 del d. lgs n. 39 del 2010 - sulla base dell'audit effettuato sulle società - comprende:
 - › il giudizio sul bilancio espresso con riferimento a stato patrimoniale, rendiconto gestionale e la parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio (la nota integrativa delle società;
 - › il giudizio di coerenza con il bilancio della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità di tale parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi (art. 14 del d.lgs. n. 39/2010, co. 2, lettera e).

La "divisione" delle sezioni concernenti la parte "finanziaria" e "non-finanziaria" del bilancio è, poi, desumibile per analogia dall'impostazione già adottata nelle società con riguardo al contenuto di nota integrativa e relazione sulla gestione. A tale riguardo, l'OIC 35 ha riportato una suddivisione delle richieste informative della Relazione di missione, così da orientare l'attività e il giudizio del revisore degli Ets.

Dal punto di vista pratico-operativo si delineano una serie di naturali conseguenze derivanti dal disposto del decreto del Minlavoro. Anzitutto, gli incarichi di revisione legale dovrebbero assumere validità sia per quanto concerne la loro evidenza nel registro del Mef (anche se ancora non sono state fornite indicazioni in merito) sia, si ritiene, per quanto concerne la loro iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per quanto concerne quest'ultimo punto, in realtà, si deve rilevare che, l'art. 48, co. 1 del Cts richiede l'iscrizione nel RuntS dei soli soggetti che ricoprono le "cariche sociali" e che gli incarichi di revisione legale non si possono propriamente definire come cariche sociali, essendo i revisori soggetti indipendenti esterni all'ente revisionato. Tuttavia, la conoscenza ai fini esterni di tali incarichi rappresenta, anche sulla base dell'esperienza

societaria, un importante elemento di trasparenza che richiede l'iscrizione di tali soggetti nei Runts per la composizione, ad uso di terzi, della "scheda anagrafica" dell'ente. La prassi operativa e i pronunciamenti ministeriali inerenti all'operatività del Runts hanno evidenziato taluni ulteriori aspetti che vanno tenuti in considerazione anche in sede di deposito dei bilanci. Nello specifico al punto C della nota direttoriale n. 17146 del 15 novembre 2022, ha rilevato che la relazione dell'organo di controllo e la relazione del revisore legale dei conti devono essere allegate, analogamente a quanto avviene nei depositi societari, al bilancio nel momento in cui viene effettuato il deposito nel registro. Ciò (giustamente) avviene "per ragioni di trasparenza", poiché gli stakeholder possono avere tutto l'interesse a comprendere se il contenuto del bilancio risulta affidabile o ritenuto viziato da comportamenti contabili che possono non essere stati condivisi da chi esegue il controllo. In questo senso la nota afferma che: *"[a]nche nel caso degli Ets, le relazioni dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti, ove nominati, sono messe, unitamente ai bilanci, a disposizione dell'organo cui è demandata l'approvazione di questi ultimi e contengono elementi necessari a consentire a quest'ultimo di formulare il proprio giudizio sull'operato dell'organo amministrativo (si veda, per analogia, quanto disposto dall'art. 2429 c.c.). Costituiscono quindi, sotto il profilo sostanziale, documenti che, concorrendo alla formazione della volontà dell'organo competente ad approvare il bilancio, sono allegati al bilancio medesimo, venendo sovente richiamati nelle relative delibere di approvazione finale. Non possono quindi, pur non essendo parte integrante del bilancio, essere considerati documenti logicamente disgiunti dal bilancio di esercizio approvato, che l'ente abbia facoltà di sottrarre alla pubblicazione, limitando in tal modo la conoscibilità da parte dei terzi della situazione dell'ente, fine ultimo che il deposito al Runts intende perseguire. Sotto il profilo sistemico, la ricomprensione all'interno dell'obbligo di deposito di cui all'articolo 48 comma 3 del Cts, anche delle suindicate relazioni è avvalorata dalla previsione dell'articolo 3, comma 2 del Codice, che permette anche in via analogica, di integrare il citato articolo 48, comma 3 con l'articolo 2435 del codice civile"*⁹⁴.

94 Peraltro, si deve sottolineare che la nota ministeriale del 15 novembre 2022 appare di rilievo anche in quanto ha, nei fatti, considerato necessaria per l'espletamento dell'incarico di vigilanza la predisposizione della relazione sul bilancio da parte dell'organo di controllo. Mentre, infatti, la relazione sul bilancio è richiesta esplicitamente per il collegio sindacale delle società da parte dell'articolo 2429 del codice civile, niente è previsto in materia dall'articolo 30 del Codice del Terzo settore nell'elencazione dei "compiti" dell'organo di controllo. Già le norme di comportamento dell'organo di controllo del CNDCEC ritenevano la relazione elemento imprescindibile dell'attività di vigilanza; in questo senso il principio della Norma Ets 7.1 afferma che: "[l]'organo di controllo ha l'obbligo di riferire all'assemblea degli associati (o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni) sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri mediante una relazione". La nota del Minlavoro ha, di fatto, confermato tale impostazione.

Abbiamo, infine, già evidenziato come il presente volume non si occupi della tecnica della revisione legale dei conti degli Ets. Tuttavia, si deve rilevare come in una logica evolutiva si stiano iniziando a definire delle prassi che consentano l'adeguamento delle disposizioni e procedure di revisione alle realtà degli Ets. In questa prospettiva, i principi di revisione sono stati emendati per poter essere resi applicabili anche agli Ets ed Assirevi ha emanato delle prime checklist di verifica del bilancio⁹⁵.

⁹⁵ Si veda: Assirevi, Lista di controllo integrativa dei principi di redazione del bilancio d'esercizio per gli enti del terzo settore - Enti ai cui bilanci sono applicabili le disposizioni degli artt. 2423 e successivi del codice civile, d.lgs. 117/2017, d.m. del 5/03/2020 e successive modifiche, consultabile a: <http://www.assirevi.com/checklist/>.

4. Gli schemi di bilancio per gli Ets non piccoli

4.1. Approccio di riferimento

La “modulistica” degli Ets deve essere forzosamente collegata anche agli aspetti amministrativi. L’art. 87, co. 1, lett. a) disciplina gli aspetti amministrativi di natura fiscale con i profili rendicontativi di natura civilistica, richiedendo agli Ets di tenere, con riferimento all’attività complessivamente svolta, “*scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all’articolo 13 distintamente le attività indicate all’articolo 6 da quelle di cui all’articolo 5*”. Tale fine è considerato perseguito quando le scritture sono tenute seguendo le indicazioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del codice civile.

Lo schema di bilancio degli Ets non piccoli assume che i citati enti basino la creazione dei dati del bilancio partendo da un modello partiduplistico, analogo o simile a quello delle società di capitali. In sintesi, quindi, le scritture contabili dovrebbero evidenziare contestualmente il fenomeno finanziario e il correlato fenomeno economico, dando così la possibilità (necessità) di predisporre stato patrimoniale e rendiconto gestionale. Ciò premesso, gli schemi, considerate le indicazioni fornite dall’art. 13 medesimo, non potevano razionalmente che partire dalla citata prassi societaria esistente e, quindi, dagli schemi delle società di cui agli artt. 2423, c.c. e ss, per poi apportare i dovuti adattamenti e le opportune modifiche.

4.2. Stato patrimoniale

Il legislatore del Cts non ha fornito alcuna specifica con riferimento allo stato patrimoniale, limitandosi a richiederne la predisposizione. La dizione terminologica, identica a quella in uso da parte delle società nonché l’ampia diffusione del citato modello anche a livello di enti non profit, lasciavano già presupporre prima dell’emanazione del decreto che lo schema in oggetto non potesse che originare dall’esempio dello schema di cui all’art. 2424, c.c., discostandosene per poche opportune varianti. Tale impostazione appare naturale e si riconcilia con le *best practice* e con la prassi operativa di molte organizzazioni non lucrative, contribuendo a fornire agli *stakeholders*, anche nelle vesti di operatori e specialisti del settore, schemi noti e comprensibili che già non hanno rilevato particolari difficoltà applicative e interpretative. Si deve, a questo riguardo, osservare

che sia le raccomandazioni contabili del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (2001-2002) sia gli schemi dell'Agenzia per le Onlus (2009) avevano già adottato tale impostazione.

Lo stato patrimoniale ha da sempre avuto il compito di fornire ai lettori del bilancio una rappresentazione della posizione finanziaria e patrimoniale dell'azienda presentata⁹⁶. Il modello, solitamente esposto con uno schema a sezioni contrapposte, riporta da un lato le attività (sezione dell'attivo) e dall'altro le passività e il patrimonio netto (sezione del passivo).

Il modello appare funzionale anche alle esigenze informative degli Ets i quali devono poter esporre, in termini economico-aziendali, gli investimenti e le fonti di investimento. Chiaro che le poste degli schemi dovranno essere riviste per essere adattate alle realtà di riferimento; tanto per fare alcuni esempi, i crediti verso soci per versamenti ancora dovuti non possono esistere perché non esistono "conferimenti" negli enti non lucrativi, così come il capitale sociale non può sussistere, non avendo gli Ets assetti proprietari ben definiti.

In una lettura "aziendalistica" del bilancio, lo stato patrimoniale, pur rappresentando un prospetto rendicontativo, fornisce informazioni importanti in una logica di analisi prospettica, in quanto evidenzia le risorse che l'ente ha a disposizione per la gestione futura.

Non sembra, vedendo il risultato finale, che vi siano state motivazioni necessarie per dover rivedere i criteri classificatori che stanno alla base dell'art. 2424, c.c., per i quali le attività sono principalmente classificate in ragione della destinazione delle stesse, mentre le passività sono classificate in funzione delle fonti di finanziamento, o meglio dei soggetti a cui le pertinenti obbligazioni sono collegate⁹⁷.

Tale soluzione era stata sposata sin dall'inizio anche da gran parte delle organizzazioni di maggiori dimensioni che avevano già intravisto nello schema codicistico il principale punto di riferimento, come si può evincere dal bilancio d'esercizio 2018 di Green Peace, redatto in conformità con le "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti no profit" approvate dall'ex Agenzia per le Onlus.

96 Si veda: SAVIOLI G. (2021), *Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali: aggiornato con gli emendamenti agli OIC pubblicati a tutto il 30 giugno 2021*, Milano, Giuffrè, 44-48.

97 Si veda: OIC (2016), OIC 12, *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*, parr. 31-33.

Tabella - Esempio stato patrimoniale redatto in conformità con le “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti no profit” approvate dall'ex Agenzia per le Onlus”

ATTIVO	31.12.2019	31.12.2018
A) Crediti verso associati per versamenti quota	3.340	3.037
B) Immobilizzazioni	76.201	102.763
1) Immobilizzazioni immateriali	5.182	2.064
2) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	6.540	1.864
B) Immobilizzazioni materiali	66.857	100.763
1) Impianti e attrezzature	4.096	6.970
2) Attrezzi	64.760	93.793
B) Impianti finanziari	2.277	2.142
2) Altri titoli	1.153	1.142
C) Attivo circolante	4.917.021	4.825.189
1) Rimanenze	211.443	755.191
4) Prestiti fatti e marchi (per/Nel/da)	58.519	64.871
6) Altri beni depreciable cessione	155.110	728.518
B. Crediti	2.128.830	392.467
2) Verso altri	1.155.550	801.407
2.1) Crediti verso Organizzazioni Onlus/associe	26.040	4.545
2.2) Crediti verso Altri	1.129.510	796.862
IV) Disponibilità liquide	8.572.270	2.988.543
1) Depositi bancari e postali	3.571.590	2.503.621
2) Contanti e valori in cassa	240	530
3) Ratei e risconti attivi	89.428	18.300
Totale attività	5.065.996	4.748.505

PASSIVO	31.12.2019	31.12.2018
A) Patrimonio Netto	3.514.523	1.767.427
I - Fondo di riserva dell'ente	51.646	51.646
II - Patrimonio libero		
1) Risultato gestione esercizi in corso	-252.954	126.649
2) Risultato gestione da esercizi precedenti	1.715.761	1.579.132
B) Fondi per rischi e oneri	184.601	213.501
2) altri	134.901	213.501
C) Trattamento di fine rapporto	947.549	838.927
D) Debiti	2.249.239	1.861.567
1) debiti verso banche	2.234	2.152
4) debiti verso fornitori	838.768	799.827
5) debiti tributari	185.718	146.844
6) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	512.170	125.418
7) altri debiti	330.258	551.255
8) debiti verso organizzazioni Greenpeace	722.802	276.715
E) Ratei e risconti passivi	191.096	187.062
Totale passività	5.065.996	4.748.505

Fonte: Greenpeace, Bilancio d'esercizio 2018, disponibile su: <https://storage.googleapis.com/planet4-italy-stateless/2020/06/7637374c-greenpeace-bilancio-desercizio-2019.pdf>.

Le attività sono, come già indicato, principalmente distinte tra immobilizzazioni e attivo circolante, a seconda che gli elementi siano destinati a perdurare all'interno dell'ente per un periodo pluriennale, in quanto strumentali al processo produttivo, oppure siano destinati ad essere dismesse con la conclusione del ciclo operativo che le interessa.

Si tenga in considerazione nonostante l'approccio di definizione delle classi B e C sia riconducibile allo schema dell'art. 2424, c.c., è inevitabile che siano state apportate specifiche modifiche per tenere in debita considerazione delle peculiarità delle voci degli Ets (si veda tabella che segue).

Tabella - Schema di stato patrimoniale (Modello A del d.m. n. 39 del 2020)

Classi B) e C) dello stato patrimoniale ex art. 2424, c.c.	Classi B) e C) dello stato patrimoniale ex d.m. n. 39 del 2020
<p>B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:</p> <p>I - Immobilizzazioni immateriali:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) costi di impianto e di ampliamento; 2) costi di sviluppo; 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili; 5) avviamento; 6) immobilizzazioni in corso e acconti; 7) altre. <p>Totale</p> <p>II - Immobilizzazioni materiali:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) terreni e fabbricati; 2) impianti e macchinario; 3) attrezzature industriali e commerciali; 4) altri beni; 5) immobilizzazioni in corso e acconti. <p>Totale.</p>	<p>B) Immobilizzazioni:</p> <p>I - Immobilizzazioni immateriali:</p> <ol style="list-style-type: none"> 8) costi di impianto e di ampliamento 9) costi di sviluppo 10) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno 11) concessioni, licenze, marchi e diritti simili 12) avviamento 13) immobilizzazioni in corso e acconti 14) altre <p>Totale</p> <p>II - Immobilizzazioni materiali:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) terreni e fabbricati 2) impianti e macchinari 3) attrezzature 4) altri beni 5) immobilizzazioni in corso e acconti <p>Totale</p>

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

- 1) partecipazioni in:
 - a) imprese controllate;
 - b) imprese collegate;
 - c) imprese controllanti;
 - d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- d-bis) altre imprese;
- 2) crediti:
 - a) verso imprese controllate;
 - b) verso imprese collegate;
 - c) verso controllanti;
 - d) verso imprese sottoposte a controllo delle controllanti;
- d-bis) verso altri;
- 3) altri titoli;
- 4) strumenti finanziari derivati attivi.

Totale.

Totale immobilizzazioni;

C) Attivo circolante(2):

I - Rimanenze:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- 3) lavori in corso su ordinazione;
- 4) prodotti finiti e merci;
- 5) acconti.

Totale.

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- 1) verso clienti;
- 2) verso imprese controllate;
- 3) verso imprese collegate;
- 4) verso controllanti;
- 5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- 5-bis) crediti tributari;
- 5-ter) imposte anticipate;
- 5-quater) verso altri.

Totale.

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni in imprese controllate;
- 2) partecipazioni in imprese collegate;
- 3) partecipazioni in imprese controllanti;
- 3-bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- 4) altre partecipazioni;
- 5) strumenti finanziari derivati attivi;
- 6) altri titoli.

Totale.

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

- 1) partecipazioni in:
 - a) imprese controllate
 - b) imprese collegate
 - c) altre imprese
- 2) crediti:
 - a) verso imprese controllate
 - b) verso imprese collegate
 - c) verso altri enti del Terzo settore
 - d) verso altri
- 3) altri titoli

Totale

Totale immobilizzazioni

C) Attivo circolante:

I - Rimanenze:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati
- 3) lavori in corso su ordinazione
- 4) prodotti finiti e merci
- 5) acconti

Totale

II - Crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- 1) verso utenti e clienti
- 2) verso associati e fondatori
- 3) verso enti pubblici
- 4) verso soggetti privati per contributi
- 5) verso enti della stessa rete associativa
- 6) verso altri enti del Terzo settore
- 7) verso imprese controllate
- 8) verso imprese collegate
- 9) crediti tributari
- 10) da 5 per mille
- 11) imposte anticipate
- 12) verso altri

Totale

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni in imprese controllate
- 2) partecipazioni in imprese collegate
- 3) altri titoli

Totale

IV - Disponibilità liquide:
1) depositi bancari e postali
2) assegni
3) danaro e valori in cassa
Totale
Totale attivo circolante

IV - Disponibilità liquide:
1) depositi bancari e postali
2) assegni
3) danaro e valori in cassa
Totale
Totale attivo circolante

Le principali tipicità riferibili a immobilizzazioni e circolante sono probabilmente da rinvenirsi nella classificazione dei crediti - intesi, in conformità con l'OIC 15, Crediti, come i *“diritti ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti”* - che accolgono nel dettaglio delle voci, classificate per destinatario (debitore), gli *stakeholders* tipici degli Ets, inclusi gli enti della rete associativa⁹⁸. La definizione serve, prima ancora di chiarire cosa deve rientrare tra i crediti, a delimitare cosa “non” deve rientrare tra i crediti. Le promesse di donazione, per esempio, se non instaurano in capo al beneficiario un “diritto” ad esigere, evidentemente non possono rappresentare un credito né altra attività patrimoniale⁹⁹.

Fuoriesce dalla suddetta classificazione per destinatario l'indicazione, meritevole di essere riportata separatamente per la rilevanza che ricopre per gli Ets, inerente ai crediti per il 5 permille. Il Glossario specifica che il credito per il 5 permille rappresenta lo *“importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle Entrate”*.

In considerazione anche del fatto che i principi contabili non dicono alcunché in merito al momento della rilevazione, è possibile ipotizzare in linea con la definizione di cui sopra che l'iscrizione del credito del 5permille avvenga alla pubblicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'elenco dei beneficiari.

Eliminate alcune voci di pertinenza delle società - come, per esempio, gli strumenti finanziari derivati o l'indicazione di evidenziare separatamente gli immobili concessi in locazione finanziaria - vale la pena spendere qualche parola aggiuntiva su alcune voci

98 Si rileva che i crediti trovano accoglimento sia nella classe delle immobilizzazioni sia nella classe dell'attivo circolante. La scelta del decreto, come indicato nel Glossario, consiste nel “confermare” l'impostazione dell'OIC 15, Crediti, che suole distinguere, indipendentemente dalla loro scadenza, tra “crediti finanziari” iscrिवibili tra le immobilizzazioni e “crediti commerciali”, iscrिवibili nell'attivo circolante. All'interno delle classi, spetta all'ente esporre separatamente i crediti aventi scadenze “anomale” o degne di specifica per la classificazione, ossia i crediti commerciali aventi scadenza successiva ai 12 mesi successivi alla data di chiusura dell'esercizio, per esempio per servizi con enti associati a cui sono date condizioni di pagamento differite, e i crediti finanziari aventi scadenza entro i 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, per esempio le rate in scadenza dei prestiti erogati a controllate. Si veda: OIC, OIC 15, *Crediti*.

99 Più specificamente, le promesse di donazione dovrebbero essere considerate come “attività potenziali”, ossia attività considerate come tali solo al verificarsi di determinate situazioni.

“societarie” rimaste anche nello schema degli Ets. Premesso che laddove tali poste portino come importo zero possa risultare utile eliminare la voce per rendere maggiormente leggibile (chiaro), l’attivo patrimoniale ha mantenuto l’avviamento, da intendersi - come indicano i principi contabili nazionali - come il maggior valore attribuibile a un’azienda acquisita dall’ente per eseguire attività diverse, come è riproposta la posta “partecipazioni in controllate”, in quanto è possibile che un Ets controlli una società di servizi per eseguire un’attività strumentale alla propria attività. Tali “mantenimenti” partono dall’assunto che, laddove si verificano (anche se non frequenti) circostanze analoghe a quelle che si possono verificare nelle società, il trattamento - in ossequio al disposto dell’art. 3, co. 2 già commentato - viene parificato al trattamento riservato dalla norma civilistica e dai principi contabili alle società¹⁰⁰.

Per quanto concerne le classi “estrane” a immobilizzazioni e attivo circolante, si deve rilevare che la classe A “quote associative o apporti ancora dovuti” rappresenta una posta particolare riferibile agli apporti dovuti originariamente e, alla data di bilancio, non ancora versati (apporti ancora dovuti) oppure alle quote associative dovute dagli associati e non versate (si veda anche par. 11.1.)¹⁰¹. Spesso, lo statuto, per esempio, prevede la possibilità di esercitare il diritto di voto solo nel caso in cui l’associato sia in regola con i pagamenti o moroso “entro certi limiti temporali”. È chiaro che l’organo di controllo e le varie ed eventuali commissioni di voto non possono esimersi dal controllo di regolarità dell’esercizio di voto. Altre volte, lo statuto prevede che l’associato debba versare la quota entro un termine (12 o 24 mesi) prima di essere considerato moroso e, quindi, escluso (o escludibile) dall’organizzazione. In tal caso, il credito per un numero di quote superiore a quelle indicate nello statuto non dovrebbe essere inserito. Ancora, è evidente che spetterà all’organizzazione iscrivere, nel caso in cui i principi contabili non prevedano alcunché di particolare, una quota di svalutazione dei crediti appropriata.

La classe D “ratei e risconti attivi” origina direttamente dagli schemi civilistici delle società e si collega all’applicazione del più volte citato principio della competenza economica.

100 Anzi, forse proprio la particolarità dell’importo imputabile all’avviamento in un bilancio di Ets richiederebbe, in ogni caso, una specifica evidenza.

101 Risulta evidente la distinzione rispetto all’equivalente classe A “crediti per versamenti dei soci ancora dovuti” dello schema di stato patrimoniale dell’art. 2424 del codice civile. Per un’analisi della contabilizzazione di tale posta si rinvia alla lettura del par. 11.1. del testo.

Tabella - Definizioni del Glossario concernenti gli elementi dell'attivo patrimoniale

Quote associative o apporti ancora dovuti – importi esigibili da parte dell'ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori.

Avviamento – attitudine dell'azienda eventualmente acquisita dall'ente a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente.

Crediti – diritti ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti.

Crediti (immobilizzazioni finanziarie) – crediti derivanti dalle attività di finanziamento e similari, indipendentemente dalla durata degli stessi.

Crediti da 5 per mille – importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle Entrate.

Crediti (attivo circolante) – crediti derivanti dallo svolgimento dell'attività non finanziaria, indipendentemente dalla durata degli stessi.

Le passività sono organizzate, come sopra evidenziato, in funzione delle fonti di finanziamento, distinguendo *in primis* tra patrimonio netto e passività propriamente dette. La posta del patrimonio netto appare, come rilevato, particolarmente delicata in ragione del fatto che non esiste un capitale sociale, poiché non esistono proprietari.

La struttura "organizzativa" delle quote ideali del patrimonio netto appare come approccio uniformata al contenuto della classe A del Patrimonio netto delle società, anche se il contenuto muta considerevolmente. Quest'ultimo per gli enti riconosciuti viene depositato parzialmente o totalmente in conti *ad hoc* che devono essere mantenuti a garanzia dei soggetti terzi ed essere utilizzato solo in casi di insolvenza, situazione questa che non risulta più richiesta dall'art. 8 del Cts per gli Enti iscritti al Registro Unico nazionale del Terzo Settore.

Specificamente, rileva evidenziare che il "capitale proprio" non esiste nel contesto degli enti non profit, poiché gli enti del Terzo settore non hanno assetti proprietari ben definiti. L'ente medesimo non è tanto il proprietario del patrimonio, quanto il mezzo per raggiungere la missione sociale.

Tantomeno, il donatore può vantare, per il fatto di aver fornito risorse all'ente, un diritto patrimoniale correlato.

Si deve, tuttavia, rilevare che la dottrina giuridica aveva già innescato il concetto di "semiproprietà" negli enti non profit, intendendo con "semiproprietari" i soggetti che hanno maggior interesse nell'effettuare controlli pervasivi sulla gestione aziendale come i

fondatori e gli aderenti¹⁰². Tale approccio è stato nel corso del tempo approfondito e, di fatto riconosciuto anche a livello normativo e giuridico, come dimostrano le previsioni normative che riconoscono l'esercizio di un controllo sugli enti tra cui, *in primis*, le disposizioni in tema di trasparenza di cui al d.lgs. n. 33 del 2013 e al d.lgs. n. 39 del 2013¹⁰³. Sul tema è intervenuto, in ambito Ets, anche il Minlavoro con la nota n. 2243 del 4 marzo 2020, richiamando e adattando le previsioni codicistiche, anche alla luce del rinvio dell'art. 3, co. 2 il quale, come già indicato, dispone che la disciplina degli enti del Terzo settore, in mancanza di una esplicita regolamentazione del Cts, debba riferirsi, in quanto compatibile, al disposto del codice civile¹⁰⁴.

102 Si veda CAVENAGO D. (1999), *Modelli di ciclo di vita del consiglio di amministrazione di una azienda non profit (seconda parte)*, Non Profit, 1, 59-98.

103 Più nel dettaglio, l'art. 2-bis, co. 2 del d.lgs. n. 33 del 2013 prevede che: "[l]a medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al co. 1 si applica anche, in quanto compatibile:

...

c) alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni", così fornendo una interpretazione di "controllo finanziario" che coincide con quella di "controllo effettivo". Allo stesso tempo, il d.lgs. n. 39 del 2013 "Disposizioni in materia di inconfiribilità e incompatibilità di incarichi presso le pubbliche amministrazioni e presso gli enti privati in controllo pubblico, a norma dell'articolo 1, commi 49 e 50, della legge 6 novembre 2012, n. 190" contiene una definizione di controllo maggiormente allineata con quanto disposto dalle prassi contabili in materia, intravedendo nel potere di nomina dei soggetti facenti parte dell'organo di direzione l'evidenza dell'esercizio del controllo. L'art. 1, co. 2 del citato decreto, infatti, dispone che si intendono ai fini delle previsioni normative: "[p]er «enti di diritto privato in controllo pubblico», le società e gli altri enti di diritto privato che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici, sottoposti a controllo ai sensi dell'articolo 2359 c.c. da parte di amministrazioni pubbliche, oppure gli enti nei quali siano riconosciuti alle pubbliche amministrazioni, anche in assenza di una partecipazione azionaria, poteri di nomina dei vertici o dei componenti degli organi".

104 In tal senso, sono richiamati le tipologie di controllo di cui all'art. 2359, c.c. e in particolare, stante l'adattamento alla realtà degli Ets, la ricerca delle evidenze che possono portare a un controllo interno di fatto o a un controllo esterno. Il controllo interno è solitamente dato dal richiamo effettuato dallo statuto alla nomina da parte di determinati soggetti negli organi decisionali; il controllo esterno potrebbe essere evidenziato, per esempio, dalla presenza di una clausola statutaria che conferisce efficacia a determinate deliberazioni solo a seguito di parere favorevole di un ente terzo (la chiesa, il comune, la regione, etc.). Si veda: COLOMBO G. M. (2020), *Controllo, direzione e coordinamento degli Ets, Cooperative e enti non profit*, 7, 7-10.

Tabella - Composizione del patrimonio netto

A) Patrimonio netto:	}	Fondo iniziale
I – Fondo di dotazione dell'ente		
II – Patrimonio vincolato	}	Riserve vincolate
1) Riserve statutarie		
2) Riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali		
3) Riserve vincolate destinate da terzi		
III – Patrimonio libero:	}	Riserve libere
1) Riserve di utili o avanzi di gestione		
2) Altre riserve		
IV - Avanzo/disavanzo d'esercizio		
Totale		

A livello concettuale, il patrimonio degli enti non lucrativi può essere distinto in base alla sua origine in:

- › patrimonio di dotazione, quale apporto iniziale dei soci fondatori;
- › patrimonio di funzionamento, quale patrimonio derivante dallo svolgimento dell'attività;
- › patrimonio di dismissione, quale valore attribuito alla struttura organizzativa nel suo complesso in operazioni "straordinarie" (si pensi alle operazioni di fusione e scissione di cui all'art. 42-bis del codice civile);
- › patrimonio di liquidazione, quale patrimonio esistente al momento in cui la stessa cessa di essere operativa e il patrimonio deve essere devoluto¹⁰⁵.

Il patrimonio netto rilevato nel bilancio d'esercizio è, in sostanza, rappresentativo del patrimonio di funzionamento, evidentemente inclusivo del patrimonio di dotazione. Si deve rilevare che il patrimonio netto, proprio in quanto classe residuale, non presenta problematiche valutative. Ciò che viene imputato al patrimonio netto è il risultato di precedenti valutazioni (si pensi all'avanzo/disavanzo economico) oppure è il riflesso di valutazione di altri elementi (si pensi all'apporto di un elemento non monetario in sede di costituzione), ma non origina da valutazioni delle poste del patrimonio netto medesimo. Dal punto di vista espositivo, il decreto ha scelto, quindi, di seguire la prassi di molti enti che ad oggi prevede di distinguere il patrimonio che si genera successivamente alla costituzione tra patrimonio vincolato e patrimonio libero. Nel patrimonio vincolato vi

¹⁰⁵ Si veda TRAVAGLINI C. (2005), *Il trattamento del patrimonio in alcune aziende non profit: peculiarità e problemi aperti*, *Non profit*, 1, 41-51.

sono le riserve generate da fondi vincolati in base a scelte definite in via preordinata dallo statuto, da decisioni dell'organo esecutivo o di terzi¹⁰⁶. Il patrimonio libero è fondamentalmente composto dalle riserve di "avanzi economici" accumulati nel corso del tempo, oltre al risultato d'esercizio.

La sezione delle passività propriamente dette segue, anche in questo caso, la logica generale di classificazione dello stato patrimoniale delle società, distinguendo tra fondi (rischi ed oneri, e per trattamento di fine rapporto) e debiti, intesi come *"passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, di solito ad una data stabilita. Tali obbligazioni sono nei confronti di finanziatori, fornitori e altri soggetti"*¹⁰⁷.

Il decreto nella sua parte del Glossario fornisce alcune ulteriori considerazioni che possono far pensare a future applicazioni per mezzo della predisposizione dei principi contabili.

Anzitutto, viene evidenziato cosa debba intendersi per "debito per erogazioni liberali condizionate", rappresentativo di fatto (si veda la tabella seguente per la definizione completa) di una voce di debito che identifica la contropartita dell'erogazione (iscritta nell'attivo) che dovrà essere restituita nel caso in cui non sia soddisfatta la condizione sottostante la liberalità medesima. Rinviano al capitolo 8 per ulteriori considerazioni inerenti al trattamento contabile, si tratta, quindi, di una posta "temporanea" destinata a permutarsi in componente positivo di reddito o patrimoniale in caso di esito positivo o in contro-bilanciamento dell'annullamento della voce dell'elemento erogato in caso di esito negativo.

106 In realtà, le riserve statutarie rientrerebbero, secondo questa classificazione, nel patrimonio vincolato solo in quanto vincolate nella sua generazione (per es., laddove si preveda di accantonare una determinata percentuale dell'eventuale avanzo per determinati progetti). In questo caso, evidentemente, la finalità è quella di sottrarre il patrimonio all'utilizzo "libero" del patrimonio e, per questo motivo, di vincolare la consistenza patrimoniale a pre-determinati scopi, piuttosto che progetti.

107 Si veda: OIC (2016), OIC 19, *Debiti*, par. 4.

Tabella - Definizioni del Glossario concernenti gli elementi del passivo patrimoniale

Debiti – passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, di solito ad una data stabilita. Tali obbligazioni sono nei confronti di finanziatori, fornitori e altri soggetti.

Debiti per erogazioni liberali condizionate – debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall'ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell'iscrizione del debito nella voce in oggetto, occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell'attività donata.

Altri debiti – debiti che non rientrano nelle precedenti voci. Accolgono anche i debiti verso volontari per rimborsi spese, verso dipendenti e collaboratori per prestazioni lavorative.

Le definizioni portano anche alcune ulteriori aggiunte riguardanti la composizione della voce degli “altri debiti”, evidenziando che tale posta contiene, in via esemplificativa e non esaustiva, anche i debiti verso i volontari per i rimborsi spese non rimborsati evidentemente alla data di chiusura dell'esercizio, verso i dipendenti e verso i collaboratori per prestazioni lavorative eseguite, inclusi, laddove siano soddisfatte le condizioni definitorie dei debiti, anche le fatture non emesse ma maturate in base al principio della competenza economica dell'evento sottostante.

Ai fini di una rilettura anche gestionale del contenuto dello stato patrimoniale, vale la pena di rilevare che nell'analisi finanziaria eseguibile nella relazione di missione, lo stato patrimoniale può essere “visto” anche come una classificazione “approssimativa” delle poste sulla base del criterio finanziario. Chiaro che l'utilizzatore del bilancio dovrebbe lavorarci un po', ma già la formulazione richiesta dal legislatore può fornire alcune prime note grezze in merito alla liquidità crescente delle poste dell'attivo e della esigibilità crescente delle poste del passivo.

Tabella - Classificazione finanziaria delle poste patrimoniali

	<p>A) Quote associative o apporti ancora dovuti</p> <p>B) Immobilizzazioni</p> <p>C) Attivo circolante</p> <p>D) Ratei e risconti attivi</p>	<p>A) Patrimonio netto</p> <p>B) Fondi per rischi e oneri</p> <p>C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</p> <p>D) Debiti</p> <p>E) Ratei e risconti attivi</p>	
---	--	---	---

Fonte: GIUNTA E., PISANI M. (2023), *Il bilancio*, Milano, Apogeo, 5ed , 184.

Una corretta rilettura ai fini del controllo interno degli elementi patrimoniali finanziari non serve ovviamente solo a rispondere alle richieste di informativa finanziaria del

decreto ministeriale e del bilancio sociale, bensì gestire consapevolmente le risorse a disposizione e a garantire agli *stakeholders* sull'utilizzo di principi di corretta amministrazione. Di seguito si riporta nella sua interezza lo schema di stato patrimoniale del decreto ministeriale.

STATO PATRIMONIALE
Attivo
A) quote associative o apporti ancora dovuti
B) immobilizzazioni
I – immobilizzazioni immateriali:
1) costi di impianti e di ampliamento;
2) costi di sviluppo;
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
5) avviamento;
6) immobilizzazioni in corso e acconti;
7) altre.
Totale
II – immobilizzazioni materiali:
1) terreni e fabbricati;
2) impianti e macchinari;
3) attrezzature;
4) altri beni;
5) immobilizzazioni in corso e acconti;
Totale
III – immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:
1) partecipazioni in:
a) imprese controllate;
b) imprese collegate;
c) altre imprese;
2) crediti:
a) verso imprese controllate;
b) verso imprese collegate;
c) verso altri enti Terzo Settore
d) verso altri;
3) altri titoli;
Totale.

Totale immobilizzazioni.
C) attivo circolante
I – rimanenze:
1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
3) lavori in corso su ordinazione;
4) prodotti finiti e merci;
5) acconti.
Totale.
II – crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
1) verso utenti e clienti;
2) verso associati e fondatori;
3) verso enti pubblici;
4) verso soggetti privati per contributi;
5) verso enti della stessa rete associativa;
6) verso altri enti del Terzo Settore;
7) verso imprese controllate;
8) verso imprese collegate;
9) crediti tributari;
10) da 5 per mille;
11) imposte anticipate;
12) verso altri.
Totale.
III – attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
1) partecipazioni in imprese controllate;
2) partecipazioni in imprese collegate;
3) altri titoli;
Totale.
IV – disponibilità liquide:
1) depositi bancari e postali;
2) assegni;
3) danaro e valori in cassa;
Totale.
Totale attivo circolante.
D) ratei e risconti attivi
Passivo
A) patrimonio netto
I – fondo dotazione dell'ente

II – patrimonio vincolato
1) riserve statutarie;
2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali;
3) riserve vincolate destinate da terzi;
III – patrimonio libero
1) riserve di utili o avanzi di gestione;
2) altre riserve;
IV) avanzo/disavanzo d'esercizio.
Totale.
B) fondi per rischi e oneri:
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2) per imposte, anche differite;
3) altri.
Totale.
C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.
D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
1) debiti verso banche;
2) debiti verso altri finanziatori;
3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;
4) debiti verso enti della stessa rete associativa;
5) debiti per erogazioni liberali condizionate;
6) acconti;
7) debiti verso fornitori;
8) debiti verso imprese controllate e collegate;
9) debiti tributari;
10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
11) debiti verso dipendenti e collaboratori;
12) altri debiti;
Totale.
E) ratei e risconti passivi

4.3. Rendiconto gestionale

Il rendiconto gestionale presenta sicuramente specificità superiori rispetto allo stato patrimoniale nel differenziarsi dallo schema previsto dal codice civile¹⁰⁸. Non vi è dubbio

¹⁰⁸ Si veda anche: BOZZA E. (2020), *Il nuovo bilancio degli Enti del Terzo settore*, op. cit.

che l'approccio delle Raccomandazioni del CNDC, poi ripreso dall'Agenzia per le Onlus, sia stato il punto di riferimento principale attuale per lo schema del decreto ministeriale. Il rendiconto gestionale non ha la finalità di evidenziare il reddito prodotto nel corso dell'esercizio, stante la finalità non lucrativa con cui si muove l'organizzazione¹⁰⁹. Anche la scelta del legislatore di "deviare" dalla terminologia societaria (conto economico) già evidenzia il fatto che la rendicontazione finanziaria assume nel contesto degli enti non lucrativi un ruolo differenziato rispetto a quanto previsto a livello di società¹¹⁰.

Dall'altra parte, non vi è dubbio che il rendiconto gestionale assuma un ruolo cruciale per comprendere la capacità dell'ente di ottimizzare le risorse e poter raggiungere un equilibrio economico, che è condizione necessaria per consentire all'organizzazione di continuare a essere operativa nel medio-lungo periodo¹¹¹.

Detto questo, anche l'economicità di gestione deve essere analizzata unitamente all'analisi della produzione sociale (*outcome*) per poter esprimere un giudizio esauriente sull'attività dell'organizzazione, motivo per cui il legislatore ha chiesto agli enti di maggiori dimensioni di accompagnare il bilancio d'esercizio con un bilancio sociale, al fine di illustrare più compiutamente anche i risultati sociali perseguiti e ottenuti.

In questo contesto, il legislatore ha, tuttavia, contemplato la possibilità che possano essere realizzati anche "ricavi"¹¹². Conformemente a ciò, tutte le sezioni includono la possibilità di inserire nella sezione "ricavi, rendite e proventi". Ciò detto, sembra importante anche ai fini fiscali, distinguere i ricavi dai proventi, laddove con ricavi si intendono i corrispettivi ricevuti quali sinallagma per una prestazione resa o per un'attività ceduta, mentre i proventi accolgono anche i componenti positivo che non trovano correlazione diretta o associata nell'attività svolta (*in primis*, le liberalità)¹¹³.

109 Si veda: PONZANELLI G. (1985), *Le non profit organizations*, Giuffrè, Milano. PONZANELLI G. (2000), *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Torino, Giappichelli. Tale impostazione è, oramai, confermata pienamente da varie previsioni contenute nel Cts. Per un esame più approfondito del tema si veda anche: Ministero del lavoro e delle politiche sociali, *Nota n. 2088 del 27/02/2020*, "Art. 8, co. 3, lettera b), 16 e 17 del Codice del Terzo settore. Risposta quesito".

110 Su tale aspetto, si veda TRAVAGLINI C. (2006), *Un primo quadro interpretativo per l'analisi dei bilanci delle aziende non profit*, in *Non profit*, Rimini, Maggioli, 2, 265-282.

111 Si vedano: GANDINI G., *La programmazione e il controllo nell'aziende del terzo settore*, Milano, FrancoAngeli, 2004, 38-39; BARBIZZI M. (2020), *Enti del Terzo settore alla prova del bilancio*, *Diritto e pratica del lavoro*, 19, 1181-1194.

112 Si ricorda che il legislatore dell'art. 13, co. 2 del Cts considera come parametro di riferimento per la redazione del bilancio in forma semplificata la realizzazione di "ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00".

113 Discorso analogo viene, talvolta, effettuato a livello internazionale dove viene distinto il "revenue" (ricavo) dall'"income" (provento). L'ACCA, associazione britannica di professionisti contabili, afferma, trattando per esem-

Per la classificazione delle poste, il Minlavoro ha optato per un criterio volto a raggruppare i componenti di reddito in funzione delle diverse aree gestionali, distinguendo nei fatti i proventi e gli oneri per destinazione. Tale approccio conferma sostanzialmente quanto già compiuto, fatte le debite eccezioni dovute alle scelte organizzative effettuate dal legislatore del Cts, dalla passata prassi del CNDC e dell'Agenzia per le Onlus.

Si deve, quindi, considerare che la contabilizzazione per aree gestionali risulti nei fatti già richiesta dalla vigente disciplina normativa. Vale la pena di ricordare che, a prescindere dal bilancio, gli Ets devono utilizzare una contabilità che sia in grado di distinguere le attività di interesse generale da quelle diverse (art. 87 del Cts), rendicontare la raccolta pubblica (art. 48, co. 3 del Cts)¹¹⁴, distinguere i ricavi commerciali dai proventi (art. 79 del Cts).

Nella logica sopra esposta, la classificazione degli importi appare fondamentale. Si riportano, di seguito, le definizioni del Glossario del decreto ministeriale per le aree considerate.

Peraltro, pur prescindendo dal tema del presente elaborato, si deve considerare che la classificazione per aree gestionali comporta anche una serie di ulteriori possibili considerazioni sull'operatività dell'ente che possono essere funzionali non solo alla predisposizione del bilancio (consuntivo) e alla rendicontazione dei progetti, bensì anche all'attività direzionale e alla preparazione del bilancio previsionale¹¹⁵.

pio dell'applicabilità dell'IFRS for SMEs alle not-for-profit organisations, che: "Section 23 of the IFRS for SMEs considers the recognition of revenue. A major source of income for not-for-profit organisations is in the form of gifts (donations) from individuals and gifts (grants) from other entities. In not-for-profit accounting the term 'income' is used in preference to 'revenue'. Revenue is more narrowly defined as receipts from ordinary activities of an entity, resulting from the sale under contract of goods and services". Si veda: ACCA (2015), *Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*.

114 La richiesta di fornire una rendicontazione delle raccolte fondi nasce con la finalità di origine fiscale di voler attribuire determinati benefici di natura fiscale in merito alla tassazione dei componenti economici derivanti da tale attività. Sulla tematica inerente alla fiscalità delle raccolte pubbliche di fondi vi sono ancora incertezze interpretative che si spera possano essere risolte dalle future linee guida in materia: Sul tema della fiscalità delle raccolte di fondi, si veda anche: SEPIO G. (2019), *La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del Terzo settore*, in "Rivista di Diritto tributario (supplemento online), disponibile a: <http://www.rivistadirittributario.it/wp-content/uploads/2019/12/Sepio-2.pdf>.

115 Così ci esprimevamo al riguardo in un altro scritto: "Comprendere le aree che "pesano" di più sull'andamento, quali sono i risultati ottenuti dalla raccolta fondi, quante risorse sono destinate all'attività "tipica" dell'organizzazione sono considerazioni imprescindibili per giudicare (ai fini sia interni sia esterni), da un lato, il rispetto degli adempimenti normativi previsti, dall'altro lato, l'operato del proprio management. Non è, d'altronde, un caso che l'analisi gestionale proposta dalla commissione si articoli soprattutto sui risultati desunti da queste classificazioni. La classificazione per destinazione consente, in aggiunta, di avvicinare la tenuta dei conti alla cosiddetta

Tabella - Definizioni del Glossario concernenti le classi del rendiconto gestionale

Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività diverse – componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del d.lgs. 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i., indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali.

Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi – componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolta fondi occasionali e non occasionali di cui all'art. 7 del d.lgs. 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i..

Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali – componenti negativi/positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria/generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.. Laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell'area A del rendiconto gestionale.

Ai fini della leggibilità dell'attività svolta e del controllo, sarebbe, peraltro, preferibile, se una diversa scelta non appare giustificata a livello gestionale, prevedere un modello di bilancio previsionale articolato sui medesimi schemi adottati a livello consuntivo.

È possibile che taluni elementi economici possano, soprattutto in fase di prima applicazione delle norme, essere di ambigua iscrizione nelle classi del rendiconto gestionale. In via di definizione di una prassi operativa, la chiarezza del bilancio potrebbe risentire delle politiche contabili adottate dagli enti.

Prima, però, degli elementi informativi, appare doveroso considerare come approcciare il tema dal punto di vista espositivo, al fine di addivenire a comportamenti che possano essere razionali e giustificabili anche dal punto di vista operativo.

Per quanto concerne la classificazione dei componenti reddituali, sembra anzitutto importante considerare che la classificazione dei componenti positivi e negativi deve seguire un generale principio di coerenza. In sostanza, sembra corretto che nel caso in cui taluni componenti siano classificati come proventi di una classe, anche i pertinenti oneri e costi debbano confluire nella medesima sezione.

Anche sotto questo profilo, particolarmente rilevante risulta la determinazione dell'area di riferimento dell'attività (e quindi dei connessi componenti reddituali) inerente alla raccolta fondi, definita dall'art. 7 del Cts come *"...il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo Settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva"*.

Rinviando ad altra parte del testo per l'analisi della rendicontazione delle raccolte pubbliche dei fondi, è utile anche in questa sede considerare i principali orientamenti della prassi in materia di identificazione dell'area delle raccolte pubbliche di fondi. La Com-

fund accounting, sistema di contabilizzazione articolato sulla rappresentazione dei risultati realizzati dai singoli progetti". Pozzoli M. (2009), *Principi contabili per il Terzo settore*, op. cit., 169.

missione del CNDC sosteneva che la “attività promozionale e di raccolta fondi” si compone “... di attività svolte dall'azienda nel tentativo di ottenere contributi ed elargizioni in grado di garantire la disponibilità di risorse sorte finanziarie per realizzare attività funzionali e strumentali al perseguimento dei fini istituzionali. Nell'ambito dell'area gestionale descritta devono trovare rappresentazione tutti gli oneri ed i proventi connessi allo sviluppo di attività e iniziative promozionali di raccolta dei fondi. Il risultato di questa gestione deve risultare positivo e tale da garantire un adeguato finanziamento all'attività istituzionale che, per definizione, non può essere rappresentata dall'attività di raccolta fondi”¹¹⁶.

È interessante osservare che non risulta presente alcuna definizione dell'area inerente ai proventi e ai costi di supporto generale. Due sono le strade interpretative che si profilano (in parte non alternative): considerare l'area di supporto generale come residuale rispetto alle altre aree che trovano una definizione positiva, oppure prevedere a livello tecnico una definizione anche per l'area di supporto generale. A tale fine, può venire incontro la definizione data dalla Commissione “Aziende non profit” del CNDC per la quale l'attività di supporto generale “... si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'azienda che garantiscono l'esistenza delle condizioni organizzative di base che ne determinano il divenire”¹¹⁷. Di fatto, l'area dovrebbe includere i costi di gestione dell'organizzazione, come i rimborsi spesa dei componenti dell'organo esecutivo o di altro organo sociale che opera per la gestione dell'organizzazione complessivamente intesa, i costi imputabili alla sede legale o alla gestione amministrativa ed informatica.

Certo è che un Ets che effettua, per esempio, una sola attività di cui all'articolo 5 del Cts potrebbe anche pensare di imputare a costi di gestione nella classe dedicata, appunto, alle attività di interesse generale, poiché anche i costi di struttura sono sostenuti per tale (unico) fine.

Accezione di area delle attività di supporto generale

Nel bilancio 2020 di Telethon, per citare un esempio, l'area delle attività di supporto generale è intesa come “l'area che accoglie gli oneri di direzione e di conduzione delle strutture della Fondazione per la gestione organizzativa, legale, informatica ed amministrativa, il cui valore contabile è definito dopo aver operato le allocazioni pro-quota alle aree di destinazione di cui ai punti precedenti”.

Fonte: Telethon (2021), Fondazione Telethon Bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2020, p. 17.

116 Si veda: CNDC/COMMISSIONE “AZIENDE NON PROFIT” (2001), *Raccomandazione n. 1, op. cit.*, par. 24.

117 Si veda: CNDC/COMMISSIONE “AZIENDE NON PROFIT” (2001), *Raccomandazione n. 1, op. cit.*, par. 24. In termini simili, si esprimono anche i principi contabili statunitensi. Larkin e Di Tommaso evidenziano che: “Fundraising expenses are those expenses incurred to induce donors to contribute to an organization”. Si veda: LARKIN R. F., Di TOMMASO M. (2019), *Wiley Not-For-Profit GAAP 2019*, Etobicoke, 201.

Tabella - Schema di Rendiconto gestionale del decreto ministeriale n. 39 del 5 marzo 2020 così come integrato dall'OIC 35, Appendice B

Oneri e costi	Es.t	Es.t-1	Proventi e ricavi	Es.t	Es.t-1
A) Costi e oneri da attività di interesse generale			A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale		
			1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Proventi del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Ammortamenti			8) Contributi da enti pubblici		
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
8) Rimanenze iniziali			11) Rimanenze finali		
9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
B) Costi e oneri da attività diverse			B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali					

Oneri e costi	Es.t	Es.t-1	Proventi e ricavi	Es.t	Es.t-1
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Altri ricavi, rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
6) Altri oneri			5) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
E) Costi e oneri di supporto generale			E) Proventi di supporto generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
8) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					

Oneri e costi	Es.t	Es.t-1	Proventi e ricavi	Es.t	Es.t-1
9) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			Totale proventi e ricavi		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

Costi e proventi figurativi¹¹⁸

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

Partendo da tale approccio, anche l'idea già sviluppata dalla prassi antecedente della rappresentazione dei risultati per sezioni (componenti negativi e positivi di competenza) contrapposte appare sempre appropriata ed attuale, se ovviamente rivisitata alla luce della nuova disciplina. L'idea originaria della scelta, contrapposta a quella che vuole lo schema di esposizione della gestione del periodo articolato in forma scalare, risiede nella constatazione che, non esistendo spesso una naturale correlazione tra costi sostenuti e ricavi realizzati, la rappresentazione scalare, che ha come esigenza informativa primaria l'indicazione di risultati parziali, perde di significato. Nella grande parte dei casi (si veda anche par. 4.2.), un ente sostiene costi in funzione dei proventi che ottiene e non il contrario come dovrebbe avvenire nelle aziende *for profit*¹¹⁹.

Appare, invece, oltremodo valida l'impostazione già in parte commentata per la quale i componenti economici sono classificati in base alle aree gestionali; ciò consente di avere una visione immediata del peso e dei risultati delle singole aree. Sicuramente, in ottemperanza alla funzione informativa del bilancio a cui si faceva cenno anche in apertura del capitolo, occorrerà riconsiderare anche a livello gestionale il risultato delle aree. È evidentemente utile individuare separatamente le seguenti aree: area delle attività di interesse generale (art. 5 del Cts); area delle attività diverse (art. 6 del Cts); area della raccolta fondi (art. 7 del Cts); area patrimoniale-finanziaria e area di supporto generale.

¹¹⁸ Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato già inserito nel rendiconto gestionale.

¹¹⁹ Si veda: ONIDA P. (1968), *Economia d'azienda*, III ed., Torino, UTET, 7-8.

Tabella - Le aree gestionali di riferimento per la costruzione del rendiconto gestionale

Oneri da attività di interesse generale	Proventi da attività di interesse generale
Oneri da attività diverse	Proventi da attività diverse
Oneri da raccolta fondi	Proventi da raccolta fondi
Oneri da attività patrimoniale-finanziaria	Proventi da attività patrimoniale-finanziaria
Oneri di supporto generale	

L'esposta indicazione dei componenti economici legati alle attività diverse consente, per esempio, di individuare con impatto immediato il raggiungimento o il non raggiungimento di almeno uno degli indicatori del test della secondarietà delle attività diverse. Il primo indicatore conclude, infatti, che i proventi derivanti da attività diverse inferiori al 30% dei proventi complessivi ("entrate complessive") sostanziano una situazione di secondarietà delle attività di cui all'art. 6 del Cts.

Per molti versi complessa è la presentazione di dati funzionali alla misurazione del secondo criterio dello schema di regolamento dell'art. 6 del Cts, per il quale le attività diverse hanno natura secondaria se i relativi ricavi non superano il 66% dei costi complessivi. All'interno dei costi complessivi, si ricorda, sono fatti rientrare anche i costi figurativi dell'impiego dei volontari abituali di cui all'art. 17, co. 1 del Cts, determinati sulla base delle ore di attività spese per l'organizzazione e quantificate a livello monetario secondo le retribuzioni lorde previste per le corrispondenti qualifiche dei contratti collettivi di cui all'art. 51 del d.lgs. n. 81 del 2015, nonché le erogazioni di beni e servizi gratuite e la differenza tra valore normale e costo effettivo dei beni o servizi acquistati (si veda par. 1). L'esposizione dei risultati per aree rende possibile anche effettuare alcuni ragionamenti di efficacia ed efficientamento dell'attività svolta. Tanto per fare alcuni esempi, partendo da alcuni casi virtuosi già in essere:

- › sarebbe possibile relazionare i costi delle attività di interesse generale sui costi complessivi, evidenziando quanto l'Ets sta "investendo" sulle attività "portanti" della struttura;
- › potrebbero essere comparati i costi dell'attività di fundraising con i pertinenti proventi, verificando quanto "costa" raccogliere 1 euro;
- › sarebbe possibile relazionare i costi di supporto generale con i costi complessivi, evidenziando quanto "drena" l'attività della struttura all'attività istituzionale dell'ente¹²⁰.

120 Si veda: CNDC/COMMISSIONE "AZIENDE NON PROFIT" (2006), *Raccomandazione n. 10*, Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati.

L'analisi delle singole aree può apparire, ancora, funzionale ad alcuni ragionamenti di riconciliazione con la sezione fiscale: se i proventi da attività diverse di una Odv - dove le attività di interesse generale che hanno marginalità positive rientrano tra le attività diverse e sono, per tale motivo, qualificabili ai fini fiscali come entrate commerciali - superano il 50% dei proventi complessivi, per esempio, risulterebbe ovvio che l'ente non abbia le caratteristiche per superare il test di non commercialità di cui all'art. 79, co. 5 del Cts.

4.4. Relazione di missione

La relazione di missione dovrebbe rappresentare il completamento dell'informativa di bilancio degli Ets. Mentre, infatti, stato patrimoniale e rendiconto gestionale configurano prospetti quantitativi di sintesi, la relazione di missione rappresenta un prospetto di informativa qualitativa e di dettaglio.

L'art. 13, co. 1 del Cts indica che la relazione di missione debba illustrare *“le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”*.

La funzione attribuita alla relazione, quindi, si pone come un mix delle funzioni storicamente richieste nelle società commerciali alla nota integrativa e alla relazione sulla gestione.

È assimilabile per alcuni tratti alla nota integrativa, poiché l'illustrazione delle poste di bilancio richiama la funzione di esplicazione, integrazione e illustrazione tipica della nota integrativa delle società di capitali. Acquisisce alcuni caratteri comunicativi della relazione sulla gestione, poiché dovrebbe collocare l'attività svolta dall'Ets nel suo ambiente economico (e sociale) di riferimento, delineando i caratteri essenziali dell'andamento gestionale e dando la possibilità, in tal modo, di fornire alcuni spunti utili per delineare la presumibile attività futura.

È opportuno considerare che il legislatore stesso specifica alcune informazioni che devono essere presenti nella relazione di missione e che hanno carattere pur sempre quantitativo, quali:

- › la documentazione relativa al carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6 (art. 13, co. 6 del Cts). Il legislatore stesso indica che tale informazione debba essere inserita nella relazione di missione, oppure per gli enti di piccole dimensioni in calce al rendiconto per cassa, oppure per gli Ets commerciali in nota integrativa;

- › un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'art. 48, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 79, co. 4, lettera a). Tale prospetto deve essere inserito "all'interno del bilancio".

Per quanto già detto sopra, l'ordine delle richieste informative non risulta "causale", bensì organizzato in funzione di:

- › indicazioni dell'art. 13 del Cts;
- › indicazioni degli artt. 2427 e 2428 del codice civile;
- › considerazioni già espresse dalla prassi contabile pre-esistente.

Prima di passare al sintetico esame del contenuto delle richieste informative, appare opportuno soffermarsi su alcuni aspetti di carattere generale.

Anzitutto, è utile richiamare l'applicabilità del principio della rilevanza applicato all'informativa della Relazione di missione. Il testo del decreto indica che le informazioni richieste devono essere indicate "se rilevanti". Il riferimento al principio della rilevanza deve essere considerato un rafforzativo della norma, visto che l'applicazione del principio, contenuto nell'articolo 2423, co. 4, c.c. è da considerarsi direttamente attuativa alla luce del richiamo del decreto all'adozione dei principi di cui al menzionato art. 2423, c.c. (si veda par. 4.3.).

In sostanza, nel caso in cui le informazioni non siano utili agli *stakeholders* primari per prendere decisioni in merito alle relazioni da mantenere con l'ente, le informazioni possono essere omesse¹²¹.

121 L'OIC 11 con riferimento al principio della rilevanza afferma che:

36. "Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. Il concetto di rilevanza è pervasivo nel processo di formazione del bilancio.

37. Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi qualitativi che quantitativi.

38. I fattori quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio. Identificare i valori di bilancio che si prendono a riferimento per determinare la rilevanza è un processo valutativo che può variare di caso in caso. In ogni caso è necessario privilegiare gli elementi di bilancio che maggiormente interessano i destinatari primari del bilancio.

In pratica, se l'ente ha proventi da interessi generali per 2 milioni di euro ed ha ratei e risconti attivi per €50, la descrizione della composizione dei risconti potrebbe paradossalmente essere controproducente ai fini della leggibilità dell'informativa, poiché potrebbe distogliere l'attenzione del lettore dalle informazioni "importanti".

Resta da comprendere, in applicazione del rinvio alla disciplina societaria, anche quale sarà nella pratica lo spazio di intervento soggettivo da parte dei singoli redattori. Nella pratica per gli Ets non piccoli (si veda par. 6 per le considerazioni sul tema con riferimento agli Ets piccoli), il rinvio all'applicabilità dei principi di cui all'art. 2423 c.c. implica la validità dell'applicabilità, a parere di chi scrive, anche del 3° comma in base al quale "[s] e le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo".

Le cosiddette "informazioni complementari" divengono, quindi, obbligatorie, laddove si rinvenivano situazioni che contestualmente risultano (i) ulteriori rispetto a quelle che sono specificatamente richieste dal decreto, e (ii) significative per orientare il processo decisionale degli *stakeholders*.

L'ordine con cui sono collocate le informazioni della relazione di missione non è, quindi, casuale. Le richieste informative possono essere raggruppate in cluster di argomenti volti a soddisfare specifiche esigenze informative. Sulla base di quanto indicato anche dall'OIC 35, le informazioni del Modulo C "Relazione di missione" possono, quindi, essere suddivise come segue:

- › informazioni di carattere generale, (punti 1-2);
- › Illustrazione delle poste di bilancio:
 - Indicazioni dei criteri utilizzati per la redazione del bilancio (punto 3);
 - informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punti 4-11);
 - informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale (punti 11-12);
 - informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale (punti 13-17);
 - richieste informative ai fini di adempimenti del Cts (punti 22-24), quali costi e proventi figurativi (punto 22); differenze retributive tra lavoratori dipendenti (punto 23); descrizione dell'attività di raccolta fondi (punto 24).

39. I fattori qualitativi di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società". Si veda: OIC (2018), OIC 11, *op. cit.*

In linea con tali previsioni anche: IASB (2018), *Conceptual Framework*, par. 2.11.

- › Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie (punti 18-21).

I primi due punti, riportati nella successiva tabella, tendono a fornire un identikit dell'ente. Le informazioni generali sull'ente includono, oltre al nominativo, la finalità per cui l'ente si è costituito ed opera, le attività di interesse generale richiamate nello statuto, la sezione del Runts¹²² in cui l'ente è iscritto e le sedi (legale e, se esistenti, operative).

Tabella - Informazioni di carattere generale (punti 1-2)

1) le informazioni generali sull'ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'art. 5 richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;

2) i dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;

Per quanto concerne il punto 2, occorrerà indicare elementi che forniscono una rappresentazione sintetica dell'ente, quali il numero degli associati (preferibilmente ad inizio e chiusura dell'esercizio), le attività svolte nei loro confronti, in termini generali e, se del caso, specifiche (incluso il numero delle assemblee tenute), nonché indicazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente, anche per comprendere l'effettiva e concreta esistenza dell'organizzazione¹²³.

L'illustrazione delle poste di bilancio si caratterizza di ulteriori indicazioni di dettaglio come già in precedenza classificate.

122 L'art. 46 del Cts "Struttura del Registro" recita che: "Il Registro unico nazionale del Terzo settore si compone delle seguenti sezioni:

- a) Organizzazioni di volontariato;
- b) Associazioni di promozione sociale;
- c) Enti filantropici;
- d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- e) Reti associative;
- f) Società di mutuo soccorso;
- g) Altri enti del Terzo settore".

123 Evidentemente, tale richiesta acquisisce maggiore significatività se riferita agli enti associativi (e nello specifico alle associazioni di promozione sociale), mentre potrebbe perdere in parte di significato se riferita a taluni enti fondativi.

Tabella - Informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punto 3)

3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale;

Il punto 3 richiede l'illustrazione delle politiche contabili applicate. Particolare attenzione deve essere attribuita a quelle casistiche che potrebbero comportare trattamenti contabili alternativi, sempre tra quelli applicabili evidentemente in conformità alle previsioni vigenti.

Il punto richiede anche di evidenziare l'esistenza di eventuali (auspicabili) accorpamenti ed eliminazioni di voci e sottovoci (si veda par. 4.4.), nonché l'adozione delle "zone di elasticità" concesse dal disposto ministeriale del 5 marzo 2020.

Nell'Appendice C dell'OIC 35 viene specificato anche di fornire informativa circa i criteri adottati per la classificazione nelle diverse aree previste nel rendiconto gestionale (si veda par. 4.3.).

I punti che vanno dal n. 4 al n. 10 interessano elementi patrimoniali-finanziari.

Tabella - Informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punti 4-10)

4) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;

5) la composizione delle voci "costi di impianto e di ampliamento" e "costi di sviluppo", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;

6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;

7) la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale;

8) le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;

9) una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;

10) una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate;

I punti che vanno dal 4 al 7 non richiedono particolari specifiche rispetto a quanto già indicato con riferimento all'informativa societaria.

L'OIC 35 inserisce una serie di indicazioni aggiuntive e integrative con riguardo alle informazioni sulla movimentazione delle poste delle immobilizzazioni, "riconciliando" in tal modo le richieste informative anche con quanto previsto a livello di principi contabili societari. In tale senso richiede che:

- › le movimentazioni delle immobilizzazioni materiali forniscano evidenza di: costo originario, ammortamenti accumulati, beni completamente ammortizzati ma ancora in uso. Le movimentazioni concernenti immobilizzazioni materiali ricevute in dono o a titolo di permuta sono, con i relativi effetti sul bilancio, esposte separatamente. Le immobilizzazioni acquisite per tramite di contributi contabilizzati a riduzione del costo dell'immobilizzazione sono riportate nelle movimentazioni al lordo del contributo con evidenza del contributo ricevuto;
- › per i titoli immobilizzati, siano evidenziati l'eventuale ammontare del ripristino nonché l'impatto derivante da cambiamenti di destinazione e relative ragioni;
- › per le movimentazioni delle immobilizzazioni immateriali sia fornita l'indicazione per ciascuna voce, se rilevante, dell'ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati.

Occorre, inoltre, evidenziare che nei (limitati) casi in cui siano presenti costi di impianto e di ampliamento capitalizzati, le norme di comportamento dell'Organo di controllo degli Ets ritengono che sia necessario, in ossequio al richiamo dell'art. 3, co. 2, che l'Organo di controllo esprima una propria opinione in merito¹²⁴.

Per gli "altri fondi" l'OIC 35 include alcune considerazioni aggiuntive di natura informativa (si veda tabella seguente).

Tabella - Composizione della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale

Nell'illustrazione della composizione della voce "altri fondi" la relazione di missione fornisce:

- la descrizione della situazione d'incertezza e l'indicazione dell'ammontare dello stanziamento, relativo alla perdita connessa da considerarsi probabile
- l'evidenza del rischio di ulteriori perdite, se vi è la possibilità di subire perdite addizionali rispetto agli ammontari degli accantonamenti iscritti
- nel caso di passività potenziali ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario, l'indicazione che l'evento è probabile e le stesse informazioni da fornire nel caso di passività potenziali ritenute possibili

124 Si veda: CNDCEC/GRUPPO DI LAVORO PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DELL'ORGANO DI CONTROLLO ETS (2020), *Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore*, Norma Ets 7.1., 2020, nonché il precedente par. 3.5.1.

- l'evidenza della possibilità di sostenere perdite connesse alla mancata assicurazione di rischi solitamente assicurati (ad esempio, quando la società decide di autoassicurarsi), ovvero nel caso di indisponibilità di assicurazione
- l'evidenza delle variazioni dei fondi

Fonte: OIC 35, Principio contabile Ets, Appendice C.

All'interno della relazione dovrebbe assumere una particolare rilevanza il “prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto”, che emerge dalla rappresentazione di quanto richiesto con riferimento al punto 8.

Nell'applicazione delle disposizioni dovrà essere tenuto in considerazione, fatti i debiti (sostanziali) accorgimenti, quanto disposto dall'OIC 28 con riguardo al prospetto di cui al numero 7-bis dell'art. 2427, co. 1, del c.c..

Approfondimento - Il prospetto di cui all'OIC 28 con riguardo al prospetto di cui al numero 7-bis dell'art. 2427, co. 1, del codice civile

Descrizione	Importo	Origine / natura (eg riserva di capitale o di utili)	Possibilità di utilizzazione (eg A, B, C, D)	Quota disponibile*	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi	
					per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale						
Riserva da soprapprezzo delle azioni						
Riserva di rivalutazione						
Riserva legale						
Riserve statutarie						
Altre riserve						
Riserva per azioni o quote di società controllante						
Riserva da utili netti su cambi						
Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio Netto						
Riserva da deroghe ex art. 2423						
(...)						
Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi						
Utili (perdite) portati a nuovo						
Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio						
Totale						
Quota non distribuibile						
Residua quota distribuibile						

Legenda:

A: per aumento di capitale

B: per copertura perdite

C: per distribuzione ai soci

D: per altri vincoli statutari

*Al netto dell'eventuale riserva negativa per azioni proprie in portafoglio e delle perdite portate a nuovo.

In verità, la finalità del prospetto del decreto ministeriale, seppur apparentemente riconciliabile con quanto previsto in ambito societario, assume origine e finalità specifiche. La tabella dell'OIC 28 vuole, in estrema sintesi, individuare la composizione delle poste ideali del patrimonio netto per evidenziare la parte del patrimonio disponibile e quella indisponibile, la parte distribuibile e quella indistribuibile.

La tabella che intende proporre il regolatore del decreto trova un miglior riferimento nella *fund accounting* impiegata soprattutto nelle *not-for-profit organizations* di matrice nord-americana per evidenziare l'andamento e la gestione dei progetti. Per tale motivo, la tabella (che si presume debba avere, in ogni caso, forma matriciale per meglio rappresentare l'andamento del patrimonio nel corso dell'esercizio e dell'esercizio comparativo) acquisisce importanza specifica e dovrebbe muovere originariamente dalla distinzione, premessa la separata esposizione del fondo di dotazione, del patrimonio vincolato dal patrimonio libero.

Il prospetto non è nuovo alla prassi contabile. La sua disciplina è stata originariamente prevista dalla Raccomandazione n. 1 del CNDC, Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit, e, poi, ulteriormente dettagliata dalla Raccomandazione n. 4, Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto.

In realtà, il CNDC prevedeva, a differenza dell'Agenzia per le Onlus, che il suddetto prospetto fosse un prospetto quantitativo obbligatorio alla pari di rendiconto gestionale e stato patrimoniale (di cui di fatto rappresenta un dettaglio), in quanto ritenuto fondamentale ai fini della comunicazione esterna e della gestione interna. Nello specifico, la gestione interna deve distinguere, in effetti, anche (forse soprattutto) dal punto di vista gestionale i fondi che presentano un vincolo di destinazione da quelli che risultano "liberi".

Il riferimento della Commissione del CNDC erano già all'epoca gli standard statunitensi, e, in particolare, lo SFAS 117, *Statement of activities*.

La revisione apportata allo SFAS 117 che ha portato alla pubblicazione dell'ASU 2016-14 non ha di fatto cambiato l'impostazione adottata dagli standard nord-americani per i quali lo *statement of activities* presenta un'analisi delle modifiche delle componenti del patrimonio netto che può essere riportata in un unico prospetto in seguito ai movimenti reddituali di competenza dell'esercizio ("Statement of Revenue, Expenses and Changes in Net Assets"), oppure come prospetto separato ("Statement of Changes in Net Assets").

Tabella - Esempio di rappresentazione “separata” dei movimenti di patrimonio netto

Net assets without donor restrictions:	
Total revenues and gains	\$ 20,640
Net assets released from restrictions (Note D)	19,240
Total expenses and losses	(32,050)
Increase in net assets without donor restrictions	8,030
Net assets with donor restrictions:	
Contributions	8,390
Investment return, net	18,300
Actuarial loss on annuity trust obligations	(30)
Net assets released from restrictions (Note D)	(19,240)
Increase in net assets with donor restrictions	7,420
Increase in net assets	15,450
Net assets at beginning of year	270,640
Net assets at end of year	\$ 286,090

Fonte: FASB, Asu 2016-14, Not-for-Profit Entities (Topic 958),
Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities, 53.

La prassi ha, poi, già evidenziato la possibilità di rappresentare in modo più dettagliato la gestione dei fondi vincolati, così da poter rappresentare anche la gestione di eventuali singoli (importanti) progetti intrapresi dall'organizzazione. Di seguito una esemplificazione di quanto riportato in merito da ActionAid nel bilancio 2019.

Tabella - Prospetto di movimentazione delle poste di patrimonio netto (esempio)

Voci A) - Patrimonio netto Variazioni	Patrimonio vincolato			Patrimonio libero			Fondo di dotazione	TOTALE
	Programmi nel sud del mondo	Programmi del network internazionale	Totale	Fondo di riserva di riserva di gestione	Riserva ammobiliata, non altrimenti	Totale		
Saldo al 31/12/2018	454	-	454	7.092	142	7.234	105	7.339
Variazione dei fondi vincolati:	1.182	-	1.182	-	-	-	-	1.182
- Fondi vincolati per decisione degli organi costituzionali e da loro	22.940	5.236	27.176	-	-	-	-	27.176
- Fondi trasferiti nell'esercizio	(20.638)	(5.236)	(25.874)	-	-	-	-	(25.874)
Variazione dei fondi liberi:	-	-	-	(446)	(112)	(558)	-	(558)
- Incremento/Decremento riserva per immobilizzazioni non strumentali	-	-	-	-	(112)	(112)	-	(112)
Risultato gestionale dell'esercizio	-	-	-	(446)	(446)	-	-	(446)
Accensione conto	-	-	-	1	1	2	-	3
Saldo al 31/12/2019	1.556	-	1.556	6.646	30	6.676	105	6.781
Saldo al 01/01/2019	1.556	-	1.556	6.992	-	6.992	105	7.097
Variazione dei fondi vincolati:	(556)	-	(556)	-	-	-	-	(556)
- Fondi vincolati per decisione degli organi costituzionali e da loro	29.679	5.464	35.143	-	-	-	-	35.143
- Fondi trasferiti nell'esercizio	(29.229)	(5.464)	(34.693)	-	-	-	-	(34.693)
Variazione dei fondi liberi:	-	-	-	(595)	(595)	-	-	(595)
Risultato gestionale dell'esercizio	-	-	-	(595)	(595)	-	-	(595)
Saldo al 31/12/2019	1.000	-	1.000	6.051	-	6.051	105	6.156

Fonte: Actionaid International Italia Onlus, Bilancio d'esercizio al 31.12.2019, nota integrativa, 12.

La relazione di missione richiede, poi, una descrizione degli “impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche”. Sono informazioni su “debiti fuori bilancio”, ossia impegni esistenti alla data di chiusura dell’esercizio, ma che ancora non rilevano ai fini dell’iscrizione di una passività in bilancio.

In ambito societario, il paragrafo 124 dell’OIC 12 dispone che “[g]li impegni, non risultanti dallo stato patrimoniale, rappresentano obbligazioni assunte dalla società verso terzi che traggono origine da negozi giuridici con effetti obbligatori certi ma non ancora eseguiti da nessuna delle due parti. La categoria impegni comprende sia impegni di cui è certa l’esecuzione e il relativo ammontare (ad esempio: acquisto e vendita a termine), sia impegni di cui è certa l’esecuzione ma non il relativo importo (ad esempio: contratto con clausola di revisione prezzo). L’importo degli impegni è il valore nominale che si desume dalla relativa documentazione. Qualora l’impegno non sia quantificabile se ne dà informativa in nota integrativa”.

Per quanto concerne le erogazioni liberali condizionate, di cui viene richiesta la descrizione (ovviamente, sempre se rilevanti), si rinvia a quanto riportato nel capitolo 9.

Le informazioni inerenti all’andamento economico e gestionale originate dalla lettura del rendiconto gestionale ed incluse nella relazione di missione, in realtà, non sono riferibili nella verità ai soli punti 11 e 12.

Tabella - Relazione di missione: informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale

11) un’analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;

12) una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute;

Tuttavia, il punto 11 è dedicato specificamente all’analisi dell’andamento gestionale, evidenziando i singoli elementi di ricavo (da leggersi come componente reddituale positivo) e di costo di entità o incidenza eccezionale¹²⁵.

Il punto 11, nello specifico, seppur avente una descrizione ampia risulta focalizzato sull’esame del dettaglio delle componenti del rendiconto gestionale, in linea con lo scopo della relazione di missione di illustrare i dati riportati nei prospetti quantitativi. In questa circostanza, si espleta in modo evidente la funzione della relazione di trasformare i dati in informazioni.

A parere di chi scrive, la relazione dovrebbe includere, partendo dal piano dei conti, un dettaglio più esaustivo delle aree del rendiconto gestionale, evidenziando i punti di forza e criticità anche in un’ottica comparativa.

¹²⁵ Si veda anche: OIC, OIC 35, *Principio contabile Ets*, Appendice C.

Per esempio, i dati della classe A “Costi e oneri da attività di interesse generale” e “Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale” potrebbero fornire un miglior dettaglio delle singole attività di interesse generale, laddove queste fossero molteplici. Stesso discorso potrebbe essere effettuato per le attività diverse, anch’esse potenzialmente più di una. La Sezione C, invece, dovrebbe trovare maggior dettaglio nel prospetto di rendicontazione delle raccolte fondi (si veda punto 24). La separata indicazione degli importi aventi entità o incidenza eccezionali trova, invece, origine nella “nuova” disciplina del bilancio delle società che trae origine dal d.lgs. n. 139 del 2015, tendente a controbilanciare l’eliminazione dell’area straordinaria dal conto economico. Considerato che l’area straordinaria non appare neanche nel rendiconto gestionale degli Ets, l’inclusione degli importi non ricorrenti ha ragione di essere nella misura in cui fornisce indicazioni in merito agli importi “anomali” rispetto all’ordinario andamento dell’entità¹²⁶. I punti che vanno dal 13 al 17 riguardano specifiche informazioni concernenti la modalità di adempimento di obblighi normativi oppure il funzionamento sociale.

126 Le Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell’OIC 12, commentando l’introduzione nella nota integrativa del nuovo disposto codicistico, affermano anche che: 6. “La sezione straordinaria includeva i proventi e gli oneri la cui fonte era estranea all’attività ordinaria della società. Diversamente il concetto di eccezionalità richiamato dal novellato codice civile prescinde dall’appartenenza del fatto aziendale all’attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria. I singoli elementi di ricavo o di costo dell’attività aziendale possono appartenere a qualsiasi area del conto economico. Ciò che rileva è che si dia evidenza separata in Nota Integrativa di tali fatti quando questi sono di ammontare o incidenza eccezionale.

7. Pertanto la norma non può essere interpretata come un recupero nella nota integrativa di quegli elementi di ricavo o di costo che prima delle modifiche legislative confluivano nella sezione degli oneri e proventi straordinari.

8. Nel principio contabile OIC 12 la novità legislativa è stata inquadrata nel sistema delle regole contabili avendo particolare riguardo al ruolo della Nota Integrativa.

9. In quest’ottica l’informativa richiesta in nota integrativa si distingue in:

- a. informativa di puro accounting, volte a spiegare il contenuto delle singole voci di bilancio;
- b. informativa utile a valutare l’andamento dell’azienda. Esempi di tale informativa sono quelli relativi ai fatti successivi, alle passività potenziali e, per le ragioni qui di seguito esposte, l’informativa sui fatti eccezionali.

10. L’informazione prevista al numero 13) dell’art. 2427 infatti concorre a valutare l’andamento prospettico dell’azienda, in quanto avere disclosure sull’importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali, consente all’utilizzatore del bilancio di depurare il conto economico da quegli elementi che, avendo carattere di eccezionalità, non rientrano nelle normali previsioni dell’impresa e quindi difficilmente potranno ripetersi negli anni successivi”.

Tabella - Informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale (punti 13-17)

13) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'art. 17, co. 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;

14) l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;

15) un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'art. 10 del d.lgs. 117/2017 e s.m.i.;

16) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'ente;

17) la proposta di destinazione dell'avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo;

Si deve rilevare che le informazioni riportate nella relazione di missione evidentemente dovranno trovare corrispondenza ed evidenza nelle conseguenti attività gestionali dell'organizzazione. Per quanto concerne più nello specifico il riferimento all'attività dei volontari, l'art. 17, co. 1 del Cts recita che “[g]li enti del Terzo settore possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività e sono tenuti a iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale”. Il numero dei volontari iscritti nel registro - che, a differenza della previsione concernente il numero dei dipendenti, appare una richiesta sul dato puntuale alla data di chiusura dell'esercizio - e inciderà anche sul calcolo utilizzato, per esempio, da Odv e Aps per giustificare il proprio profilo giuridico¹²⁷.

Si deve, infatti, ricordare che le organizzazioni di volontariato si serviranno dei dati relativi all'apporto dei volontari anche per “giustificare” la propria iscrizione nella pertinente sezione del Runts. Alle Odv e alle Aps spetta, infatti, di dimostrare che si sono avvalse nello svolgimento della propria attività sociale “...in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati” (art. 32, co. 1, e art. 35, co. 1, Cts), così come nelle associazioni di promozione sociale “...il numero

¹²⁷ Per un'analisi più approfondita delle tipicità delle Organizzazioni di volontariato alla luce della Riforma del Terzo settore, si veda anche: DI BELLA M. (2019), *Le particolari categorie di enti del Terzo settore: Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale*, in: DONATI F. e SANCHINI F., *Il Codice del Terzo settore*, Milano, Giuffrè, 169-188.

dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari" (art. 36, co. 1 del Cts)¹²⁸.

Si ritiene che tali informazioni potrebbero rientrare per Odv e Aps tra quelle "complementari" da riportare in bilancio.

Certo che, poi, il dato sul numero dei volontari dovrà essere completato dal numero di ore di volontariato prestate nel corso dell'esercizio, poiché tale dato risulta fondamentale nel caso in cui l'ente desideri riportare il "valore" dell'apporto dei volontari all'organizzazione quale informativa dei componenti figurativi. Tali informazioni, in quanto funzionali al pertinente calcolo, saranno riportate nella sezione informativa dedicata, appunto, al calcolo del valore all'apporto dell'attività volontaristica (si veda par. 9.2.). Sembra, poi, interessante osservare che è posta particolare attenzione alle operazioni non concluse a standard di mercato con parti correlate, intese come operazioni che potrebbero essere "alterate". dato il ruolo che i soggetti stessi che le compiono (o soggetti loro vicini) ricoprono all'interno dell'organizzazione (si veda tabella sottostante). Se, per esempio, un Ets vende un immobile a lui donato al figlio di un componente dell'organo di amministrazione al 50% del valore che il mercato attribuisce allo stesso, probabilmente c'è un problema di corretta amministrazione. L'informazione, peraltro già sostanzialmente contenuta nelle Linee guida dell'Agenzia per le Onlus, ha anche il pregio di prevenire situazioni ambigue e consentire una migliore *accountability* degli Ets.

Tabella - Definizione di parti correlate (Glossario)

Parti correlate - Per parti correlate si intende:

- a) ogni persona o ente in grado di esercitare il controllo sull'ente. Il controllo si considera esercitato dal soggetto che detiene il potere di nominare o rimuovere la maggioranza degli amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni;
- b) ogni amministratore dell'ente;
- c) ogni società o ente che sia controllato dall'ente (ed ogni amministratore di tale società o ente). Per la nozione di controllo delle società si rinvia a quanto stabilito dall'art. 2359 del codice civile, mentre per la nozione di controllo di un ente si rinvia a quanto detto al punto precedente;

¹²⁸ Sembra corretto che la disposizione del Cts che richiede alle Aps di verificare che il numero dei dipendenti non sia superiore al 50% dei volontari sia parametrato considerando il numero medio di dipendenti e volontari e che i volontari siano quelli iscritti nell'apposito registro di cui all'art. 17, co. 1 del Cts. Si pensi al caso di un Ets che ha avuto 8 dipendenti fino a fine gennaio e, quindi, 6 dipendenti sino alla chiusura dell'esercizio (31 dicembre dell'esercizio X) e volontari iscritti al registro in numero di 20 al 30 giugno e 10 al 31 dicembre dell'esercizio X. Considerando i mesi, i dipendenti medi sono $[(8*1 + 6*11)/12]=6,17$ e i volontari medi sono $[(20*6) + (10*6)]/12= 15$, i dipendenti sarebbero meno del 50% dei volontari. Considerando, al contrario, i dati alla data di chiusura dell'esercizio, i dipendenti (6) sarebbero di più della metà dei volontari ($10/2=5$).

- d) ogni dipendente o volontario con responsabilità strategiche;
- e) ogni persona che è legata ad una persona la quale è parte correlata all'ente.

Tabella - Rispetto di specifiche richieste informative ai fini del Cts (punti 20-24)

22) un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:

- › i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, co. 1 del d.lgs. 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.;
- › le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- › la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;
- › accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;

23) la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all'art. 16 del d.lgs. 117/2017 e s.m.i., da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell'ente;

24) una descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall'art. 87, co. 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'art. 79, co. 4, lettera a) del d.lgs. 117/2017 e s.m.i..

Il punto 22 della relazione richiede l'illustrazione della composizione dei "costi complessivi", poi nuovamente considerata nel paragrafo 9.2 con riferimento all'esame della misurazione secondo una metrica monetaria dell'attività volontaristica. Di seguito, si riporta il commento effettuato dalla Circolare del CNDCEC in merito alla determinazione del limite "accettabile" delle attività diverse in coerenza con il più volte richiamato decreto ministeriale (all'epoca dei commenti ancora "schema di regolamento").

Approfondimento - Le attività diverse

Il d.m. n. 107 del 19 maggio 2021 fornisce, in linea con le richieste del legislatore dell'art. 6 del d.lgs. 117/2017, indicazione dei requisiti della strumentalità e della secondarietà di cui devono essere in possesso le attività diverse per essere considerate tali.

Le attività sono definite come strumentali qualora, indipendentemente dal loro oggetto, sono realizzate in via esclusiva per il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dichiarate. Se ne evince che possono essere svolte tutte le attività a condizione che l'eventuale margine sia utilizzato, in una prospettiva di autofinanziamento, per il perseguimento del fine istituzionale.

Per quanto concerne la secondarietà delle attività diverse, il decreto ministeriale, riprendendo in parte la disciplina delle imprese sociali con riferimento alle attività secondarie (d.lgs. 112, art. 2, co. 3), e in altra parte la normativa concernente le Onlus (d.lgs. 460/1997, art. 10, co. 5), dispone che le attività diverse siano considerate secondarie quando ricorra (almeno) una delle seguenti condizioni:

- › i ricavi non sono superiori al 30% delle entrate complessive;
- › i ricavi non sono superiori al 66% dei costi complessivi.

È assai importante considerare che nei costi complessivi rientrano, per esplicita indicazione ministeriale, anche:

- › i costi figurativi relativi all'impiego dei volontari abituali iscritti nel registro dei volontari di cui all'art. 17 del Cts, determinato sulla base del calcolo delle ore di attività prestate, della retribuzione oraria lorda prevista dalla corrispondente qualifica dai contratti collettivi (d.lgs. 81/2015, art. 51);
- › le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni e servizi, misurate in funzione del loro valore normale;
- › la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati per lo svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

Il decreto ministeriale copre anche il tema degli obblighi e delle sanzioni derivanti dal superamento dei limiti sopra indicati. Nello specifico, è previsto che l'Ets che supera i predetti limiti debba segnalare tale superamento all'Ufficio del Registro unico nazionale competente per territorio ed eventualmente alla rete associativa nazionale a cui aderisce, nel caso in cui questa eserciti attività di autocontrollo ai sensi dell'art. 93, co. 5 del Cts.

Nell'esercizio successivo l'Ets dovrà "recuperare", rientrando per una percentuale almeno pari al superamento. Per cui, per esempio, un Ets che nell'esercizio t ha rilevato entrate da attività diverse pari a 35 su entrate complessive pari a 100, superando del 5% il limite previsto, nell'esercizio successivo dovrà presentare, a fronte di entrate complessive pari a 120, attività diverse pari al massimo a 30 ($120 \cdot 0,30 - 120 \cdot 0,05$).

In caso di sfioramento dei limiti per due esercizi consecutivi, l'Ufficio del Registro nazionale competente per territorio dispone la cancellazione dell'ente coinvolto dal Runt.

L'organo di amministrazione deve evidenziare il criterio scelto per il rispetto della secondarietà. Questo deve anche dare evidenza del rispetto del carattere strumentale e secondario delle attività diverse a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio. Tale strumentalità e secondarietà sarà anche oggetto di verifica da parte dell'organo di controllo ai sensi del co. 7 dell'art. 30 del Cts. Non essendo fornita alcuna indicazione in merito alla "continuità" del criterio selezionato, si deve presumere che questo possa mutare da esercizio ad esercizio.

Un Ets, per finanziare le proprie attività d'interesse generale, ai sensi dell'art. 7, può realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, sia impiegando risorse dell'ente, inclusi volontari e dipendenti, che impiegando risorse di terzi, sempre nel rispetto dei principi di trasparenza e correttezza nei confronti dei sostenitori. Anche in questo caso occorre aspettare le linee guida che verranno adottate con decreto ministeriale.

Fonte: CNDCEC (2021), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, par. 1.4.

Gli elementi di bilancio dovrebbero dare tutti i riferimenti necessari per il calcolo. Nel caso in cui, infatti, l'ente basi il proprio calcolo sulla determinazione quantitativa dell'at-

tività volontaristica (secondo parametro indicato sopra nella tabella), i “costi complessivi” sarebbe desumibili dalla sommatoria dei costi “contabili” e di quelli “figurativi”.

Il punto 23 richiede di rendere noto la “forbice” concernente le differenze retributive dei dipendenti dell’Ets (art. 16 del d.lgs. n. 117 del 3 agosto 2017), laddove questa informazione non sia contenuta nel bilancio sociale.

Il punto 24 richiede una illustrazione delle movimentazioni delle raccolte fondi di cui alla Sezione C del rendiconto gestionale. La modulistica del Mod C. del d.m. n. 39 del 5 marzo 2020 non richiede, tuttavia, particolari informazioni di dettaglio, in attesa anche delle scelte che il Minlavoro avrebbe dovuto fare (e quindi ha fatto) pubblicando le linee guida dell’art. 7 pubblicate nel giugno 2022.

Le linee guida hanno specificato che la rendicontazione delle singole raccolte fondi interessa esclusivamente le raccolte occasionali di cui all’art. 79, co. 4, lettera a). La previsione informativa, al contrario, interessa tutta la Sezione C, includendo oltre ai valori derivanti dalle raccolte occasionali anche i flussi correlati alle eventuali raccolte fondi abituali.

L’analisi informativa rappresenta, come da prassi, un maggior dettaglio della composizione delle singole voci, individuando (laddove rilevante) i valori riferiti alle singole raccolte. È evidente che dovrebbe esistere un coordinamento e riconciliazione, oltre che con le voci iscritte nel rendiconto gestionale, anche con i valori della rendicontazione delle raccolte pubbliche effettuate occasionalmente (si veda par. 3.4.).

Il contenuto dei punti 18 e 19 rappresenta, di fatto, l’equivalente del contenuto generale della relazione sulla gestione (art. 2428, co. 1 e 2, c.c.). Evidentemente il legislatore non intende, in questo modo, richiedere agli Ets uno sforzo analogo a quello richiesto alle società non piccole per la redazione della relazione sulla gestione¹²⁹.

Tabella - Illustrazione dell’andamento economico e finanziario dell’ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie (punti 18-21)

18) l’illustrazione della situazione dell’ente e dell’andamento della gestione. L’analisi è coerente con l’entità e la complessità dell’attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell’ente e dell’andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L’analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell’attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l’organizzazione fa parte;

¹²⁹ La relazione sulla gestione risulta obbligatoria per le società che abbiano superato per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

1) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;

3) dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 50 unità.

19) l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;

20) l'indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;

21) 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;

Si deve ricordare che l'illustrazione dell'andamento economico e gestionale dell'ente è "funzione" attribuita specificamente dal legislatore alla relazione di missione. Il punto 18 rappresenta sicuramente il principale (non l'unico) punto in grado di adempiere a tale richiesta informativa.

Chi scrive ritiene che l'informativa della relazione di missione sia legata per propria natura ai dati di bilancio e, quindi, la connessa informativa non possa che essere primariamente collegata con i dati di bilanci. Ciò non significa, evidentemente che - essendo il punto costruito a "maglie larghe" - non possano essere inserite le operazioni sociali; anzi, i risultati sociali ottenuti divengono rilevanti se "giustificano" le risultanze finanziarie. Rilevare che è stato realizzato un disavanzo economico alla luce della conclusione di un importante progetto evidentemente giustifica probabilmente anche gli sforzi dell'esercizio.

In tal modo anche la comunicazione sociale acquisisce, stante la funzione ricoperta dagli Ets, un importante ruolo a livello di informativa. Soprattutto per quegli enti che non predispongono il bilancio sociale. A questo riguardo, vale la pena osservare, infatti, che gli Ets tenuti alla redazione del bilancio sociale hanno un riferimento specifico in cui includere con esaustività i risultati sociali, mentre gli Ets che non producono il bilancio sociale dovrebbero utilizzare il bilancio d'esercizio con la finalità anche di indicare, seppur in via sintetica, almeno i principali risultati extra-finanziari prodotti nell'esercizio.

L'informativa di cui al punto 20 è specificamente richiesta dal legislatore di fonte primaria (art. 13, co. 1). Questa dovrebbe sostanziarsi, in buona misura, nei principali strumenti tramite cui viene perseguita (vengono perseguite) l'attività (le attività) di interesse generale. Se, per esempio, l'ente svolge "interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali", il punto dovrebbe esaminare il "modello" di intervento ed eventualmente un riferimento ai principali interventi/bandi rappresentativi dell'attività svolta. Il punto 21 richiede di illustrare il "ruolo" che le attività diverse svolgono per il perseguimento della missione. Il decreto, più specificamente, richiede di indicare informazioni e riferimenti in merito a:

- › il contributo fornito al perseguimento della missione dell'ente; e
- › l'indicazione del carattere secondario e strumentale, fornito da parte delle attività diverse.

Il primo aspetto coglie lo scopo di autofinanziamento attribuito dalla Riforma alle attività diverse, originariamente eseguibili solo in via limitata da parte degli enti non profit e, *in primis*, da parte delle Onlus. Per esempio, potrebbe risultare che l'Ets esegua le proprie attività di interesse generale con uno squilibrio di 100. Una prima informazione del punto dovrebbe essere quella di aiutare a comprendere se le attività diverse svolgono il ruolo attribuitogli di finanziare le attività di interesse generale. Molteplici sono le casistiche configurabili. Se le attività diverse sono in perdita (marginalità negativa), la spiegazione del contributo fornito al perseguimento della missione potrebbe, per esempio, essere rinvenibile nella stretta correlazione che tali attività ricoprono per il perseguimento della missione, pur essendo le attività di per sé non inquadrabili come attività di interesse generale¹³⁰.

La seconda "sezione informativa" del punto 21 della relazione di missione dovrebbe, poi, essere concentrata sul rispetto dei parametri indicati da apposito Regolamento sulla definizione delle strumentalità e secondarietà delle attività diverse di cui al d.m. n. 107 del 2021.

Le richieste informative del d.m. 5 marzo 2020 sono state, in tal senso, coordinate con il contenuto del decreto sulle attività diverse.

Si rileva, in ultimo, l'importanza dell'informativa sulle attività diverse che, dif atto, sostanzia la richiesta dell'art. 13, co. 6 del Cts.

Sembra utile effettuare alcune ulteriori considerazioni in merito agli Ets che sono tenuti a (o che decidono di) predisporre anche il bilancio sociale. In questa logica, non potendosi soffermare oltremodo sul contenuto del bilancio sociale che richiederebbe ben altro approfondimento, basti ai nostri fini osservare che esistono alcune relative sovrapposizioni tra bilancio d'esercizio e bilancio sociale, nonostante che tali informazioni siano compilate e predisposte con spirito difforme.

In taluni casi, infatti, le informazioni possono apparire "duplicate". In realtà questo è vero solo limitatamente, poiché il bilancio sociale ha finalità diversa rispetto al bilancio

¹³⁰ Contestualmente, se le attività diverse dovessero risultare in perdita si porrebbe il problema, anche per i controllori, di dover giustificare la necessità di dotarsi di questo strumento. Per esempio, per un'associazione, potrebbe verificarsi il caso di avere anche un bar all'interno della struttura. L'eventuale perdita gestionale del bar sarebbe imputabile alle attività diverse. La sua dis-economicità, se sostenibile, potrebbe essere giustificata dalla volontà di mantenere uno spirito aggregativo all'interno della struttura e la presenza dello stesso potrebbe essere elemento e sede necessaria per l'attivazione di ulteriori eventi di raccolta fondi che, al contrario, potrebbero essere funzionali al sostentamento dell'organizzazione.

d'esercizio. Questo, infatti, è destinato a produrre informazioni inerenti alla modalità di perseguimento della propria mission, nonché ai risultati sociali raggiunti. Ciò evidentemente fornisce una diversa chiave di lettura del medesimo fenomeno che viene investigato sotto un altro profilo. La seguente tabella effettua un parallelismo tra le informazioni del bilancio d'esercizio e le informazioni del bilancio sociale che possono essere parzialmente sovrapponibili.

Approfondimento - Informazioni della relazione di missione e del bilancio sociale

Informazioni generali sull'ente

RM 1) Le informazioni generali sull'ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'art. 5 richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore in cui l'ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte

BS 2) Informazioni generali sull'ente:

- › nome dell'ente; codice fiscale; partita IVA;
- › forma giuridica e qualificazione ai sensi del codice del Terzo settore;
- › indirizzo sede legale; altre sedi; aree territoriali di operatività;
- › valori e finalità perseguite (missione dell'ente);
- › attività statutarie individuate facendo riferimento all'art. 5 (evidenziare se il perimetro delle attività statutarie sia più ampio di quelle effettivamente realizzate, circostanziando le attività effettivamente svolte);
- › altre attività svolte in maniera secondaria/strumentale (vedi RM 21)

Informazioni base associativa e governance

RM 2) i dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente

BS 3) Struttura, governo e amministrazione:

- › consistenza e composizione della base sociale /associativa (se esistente);
- › sistema di governo e controllo, articolazione, responsabilità e composizione degli organi (indicando in ogni caso nominativi degli amministratori e degli altri soggetti che ricoprono cariche istituzionali, data di prima nomina, periodo per il quale rimangono in carica, nonché eventuali cariche o incarichi espressione di specifiche categorie di soci o associati);
- › quando rilevante rispetto alle previsioni statutarie, approfondimento sugli aspetti relativi alla democraticità interna e alla partecipazione degli associati alla vita dell'ente;
- › *(per le attività svolte nei loro confronti)*

BS 5) Obiettivi e attività

Informazioni sulla “forza lavoro”

RM 13) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'art. 17, co. 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale

BS 4) Persone che operano per l'ente:
- tipologie, consistenza e composizione (es. genere, fascia di età, titolo di studio) del personale che ha effettivamente operato per l'ente con una retribuzione (a carico dell'ente o di altri soggetti) o a titolo volontario, comprendendo e distinguendo tutte le diverse componenti (es. personale religioso, persone distaccate da altri enti, operatori del servizio civile...)

Struttura dei compensi degli organi sociali

RM 14) l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate

BS 4) Persone che operano per l'ente:

- › struttura dei compensi, delle retribuzioni, delle indennità di carica e modalità e importi dei rimborsi ai volontari: emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati;
- › in caso di utilizzo della possibilità di effettuare rimborsi ai volontari a fronte di autocertificazione, modalità di regolamentazione, importo dei rimborsi complessivi annuali e numero di volontari che ne hanno usufruito

Informazioni sulla situazione economico-finanziaria

RM 18) l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione. L'analisi è coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte

BS 6) Situazione economico-finanziaria:

- › provenienza delle risorse economiche con separata indicazione dei contributi pubblici e privati;
- › specifiche informazioni sulle attività di raccolta fondi; finalità generali e specifiche delle raccolte effettuate nel periodo di riferimento, strumenti utilizzati per fornire informazioni al pubblico sulle risorse raccolte e sulla destinazione delle stesse; (vedi RM24)
- › segnalazioni da parte degli amministratori di eventuali criticità emerse nella gestione ed evidenziazione delle azioni messe in campo per la mitigazione degli effetti negativi.

Informazioni sulle attività diverse

RM 21) 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

BS 2) Informazioni generali sull'ente:
 › altre attività svolte in maniera secondaria/strumentale

Informazioni sulla "forbice" salariale

RM 23) la **differenza retributiva** tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all'art. 16 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell'ente

BS 4) Persone che operano per l'ente:
 › rapporto tra retribuzione annua lorda massima e minima dei lavoratori dipendenti dell'ente

Informazioni sulle attività di raccolta fondi

RM 24) una descrizione dell'attività di **raccolta fondi** rendicontata nella Sezione C del rendiconto gestionale, nonché il rendiconto specifico previsto dall'art. 87, co. 6 dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'art. 79, co. 4, lettera a) del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni

BS 6) Situazione economico-finanziaria:
 › specifiche informazioni sulle attività di raccolta fondi; finalità generali e specifiche delle raccolte effettuate nel periodo di riferimento, strumenti utilizzati per fornire informazioni al pubblico sulle risorse raccolte e sulla destinazione delle stesse

Fonte: nostra rielaborazione delle slide predisposte da ALESSANDRELLI D., CERULLI E. (2020), Webinar CSVnet "La relazione di missione e i punti di contatto con il bilancio sociale".

Potrebbe sorgere il dubbio se sia opportuno "rinviare" dal bilancio d'esercizio al bilancio sociale (o viceversa), laddove la sezione a cui si rimanda per la lettura dell'informazione sia più ampia. Tale soluzione non appare idonea a soddisfare le esigenze informative ricercate. Come anticipato, il bilancio d'esercizio ricopre una funzione difforme rispetto al bilancio sociale. Per tale motivo, quindi, il lettore del bilancio d'esercizio potrebbe essere poco attento al bilancio sociale e viceversa.

Le informazioni della relazione di missione sono, inoltre, inserite solitamente in un contesto più ampio nel bilancio sociale. Questo significa che il lettore del bilancio d'esercizio dovrebbe andare a cercare l'informazione in un ambito decontestualizzato, rischiando di perdere la consecutio logica con cui la stessa viene riportata nella relazione di missione.

In sintesi, risulta che i rinvii porterebbero a nuocere alla chiarezza dell'informativa del bilancio d'esercizio, rischiando di creare notevole confusione.

5. Gli schemi di bilancio per gli Ets piccoli

5.1. Forma e contenuto del rendiconto per cassa

L'art. 13, co. 2 del Cts recita che *“Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa”*. Il testo di legge non dice altro con riferimento al bilancio dei piccoli Ets che, poi, dovrebbero essere quantitativamente la stragrande maggioranza delle organizzazioni.

A tale riguardo, però, occorre osservare che il testo normativo contiene le regole generali da considerare. Ne consegue che la modulistica, già richiamata nei precedenti paragrafi, dovrà esaminare anche il bilancio delle piccole.

Ciò premesso, in prima istanza risulta evidente che il bilancio semplificato dei piccoli Ets si componga del solo rendiconto per cassa. In sostanza, si tratta di una sorta di “estratto conto” ragionato dei movimenti finanziari dell'esercizio in cui, in modo sintetico, sono rilevate le entrate e le uscite dell'anno. Bene ha fatto il legislatore a modificare con il d.lgs. n. 105 del 2018 il termine “rendiconto finanziario per cassa” in “rendiconto per cassa”, considerato che, come già illustrato, il “rendiconto finanziario” ha un significato tecnico ben consolidato sia nel codice civile, sia nella dottrina sia infine nella prassi ragionieristica.

Alla pari del rendiconto gestionale, il rendiconto per cassa evidenzia l'andamento dei flussi dell'esercizio, ma com'è intuibile non fa riferimento ai flussi di costi e di ricavi bensì a quelli finanziari. La sostanziale differenza tra il rendiconto gestionale delle non piccole e il rendiconto per cassa delle piccole comporta che il sistema di rilevazione nel primo caso è articolato sulla competenza economica e si basa sulla tenuta dei conti con il metodo della partita doppia, mentre nel secondo rilevano le sole movimentazioni monetarie. La semplificazione di tenuta della contabilità connessa alla mancanza dello stato patrimoniale è, quindi, piuttosto rilevante, stante la facilità del sistema di rilevazione degli incassi e dei pagamenti a partita semplice. La competenza economica, infatti, per mezzo del metodo della partita doppia evidenzia (almeno nelle operazioni di gestione) contestualmente un elemento economico ed uno patrimoniale. Il metodo della partita semplice o altro sistema di rilevazione per cassa, al contrario, evidenzia le sole partite monetarie.

L'ulteriore semplificazione prevista dall'art. 13 per i piccoli Ets non commerciali del venir meno della sezione di informativa qualitativa del bilancio (relazione di missione) esime le organizzazioni piccole, analogamente a quanto avviene per le micro-imprese nel mondo societario (art. 2435-ter, cc), dal presentare l'informazione discorsiva che potrebbe costituire, visto il ridotto range di *stakeholders*, un onere amministrativo superfluo.

Restano da effettuare alcune considerazioni specifiche sul prospetto. Anzitutto, occorre evidenziare che una volta che un Ets opta per la soluzione semplificata, lo deve fare integralmente. Questo significa che un Ets piccolo non può scegliere di fare il rendiconto per cassa e, poi, predisporre lo stato patrimoniale; né può aggiungere una relazione di missione (magari incompleta). In sintesi, i regimi vanno presi per blocchi ed una volta scelto il regime questo deve essere adottato in maniera completa.

Ancora, si deve osservare che gli Ets sono chiamati a fornire, in ogni caso, talune informazioni indipendentemente dalle loro dimensioni economiche. Come già osservato, perciò, gli Ets piccoli dovranno riportare in calce al bilancio:

- a) una documentazione del carattere secondario e strumentale delle "altre" attività di cui all'art. 6;
- b) l'illustrazione anche per mezzo della forma tabellare delle raccolte pubbliche dei fondi. A tale riguardo, occorrerà definire in modo più attento quale sia l'ambito rendicontativo per gli Ets di minori dimensioni che, applicando gli schemi semplificati, non redigono la relazione di missione.

Tali "annotazioni" risultano fondamentali per completare il bilancio. Resta da considerare cosa debba fare l'ente che predispose il bilancio nella forma del rendiconto per cassa nel momento in cui non svolge attività diverse e/o non ha effettuato raccolte di fondo occasionali. In questa circostanza, evidentemente la soluzione ottimale sarebbe indicare in calce al rendiconto per cassa che l'ente non ha svolto attività diverse e/o non ha effettuato raccolte occasionali. Tuttavia, considerato i testi normativi di riferimento che richiedono di effettuare attività rendicontativa laddove siano state eseguite le predette operazioni¹³¹, appare plausibile anche non riportare alcuna annotazione in

¹³¹ Si ricorda che l'art. 13, co. 6 del Cts prevede che: "L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio", mentre l'art. 48, co. 3 dispone che: "I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno".

bilancio laddove le operazioni da rendicontare non siano state effettuate. Ovviamente, il comportamento rendicontativo deve essere coerente: laddove siano movimentati importi nel rendiconto con riferimento alla Sezione B “Uscite da attività diverse” o “Entrate da attività diverse” e/o alla Sezione C, voci C2 “Uscite per raccolte fondi occasionali” o C2 “Entrate da raccolte fondi occasionali”, gli adempimenti normativi di rendicontazione devono essere soddisfatti.

In base a quanto sopra indicato, il decreto ministeriale nella predisposizione del Modello C (si veda tabella che segue) ha optato per mantenere, fatta salva la diversa impostazione nella rilevazione delle partite contabili, intatta la logica classificatoria del rendiconto.

Tabella - Modello C Rendiconto per cassa del d.m. n. 39 del 5 marzo 2020

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
A) Uscite da attività di interesse generale			A) Entrate da attività di interesse generale		
			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Entrate del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Uscite diverse di gestione			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
B) Uscite da attività diverse			B) Entrate da attività diverse		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate da contratti con enti pubblici		
			6) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse		
C) Uscite da attività di raccolta fondi			C) Entrate da attività di raccolta fondi		
1) Uscite per raccolte fondi abituali			1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite per raccolte fondi occasionali			2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite			3) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali			D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su investimenti finanziari			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Su patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Su altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite			5) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		
E) Uscite di supporto generale			E) Entrate di supporto generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altre entrate di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Altre uscite					
Totale			Totale		
Totale uscite della gestione			Totale entrate della gestione		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti		

Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1	Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali		
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti			4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti		
Totale			Totale		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		

	Es.t	Es.t-1
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo complessivo		

	Es.t	Es.t-1
Cassa e banca		
Cassa		
Depositi bancari e postali		

Costi e proventi figurativi¹³²

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

¹³² Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato inserito nel rendiconto per cassa.

È importante ribadire (si veda par. 5.1.) che lo schema distingue le poste ordinarie da quelle che accolgono gli investimenti/disinvestimenti derivanti da operazioni di dismissione di beni immobilizzati e da deflussi/(in)flussi di capitali di terzi. La distinzione, oltre ad essere funzionale a misurare l'effettiva dimensione "stabile" dell'organizzazione (si veda anche par. 3.1. per i calcoli della determinazione della soglia), serve anche per poter esprimere più adeguati giudizi ai fini decisionali interni ed esterni. La rendicontazione su base monetaria implica, poi, una necessaria riconciliazione della cassa e delle disponibilità liquide tra inizio e fine periodo. L'assenza di componenti patrimoniali, infatti, comporta necessariamente di avere una riconciliazione tra consistenza monetaria iniziale e finale, con il rendiconto per cassa che "spiega" la generazione/distruzione dei componenti monetari del periodo amministrativo rendicontato¹³³. A tale riguardo, si ricorda anche che la nota del Minlavoro n. 10358 del 14 luglio 2022 evidenzia come il rendiconto per cassa riconcili le disponibilità liquide di inizio periodo con le disponibilità di fine esercizio.

In ragione anche del fatto che il principio contabile dell'OIC non esamina, come accennato, i bilanci redatti in forma di rendiconto per cassa, il Ministero si è fatto carico di fornire alcuni chiarimenti per consentire agli operatori di muoversi con maggiori certezze tra le varie disposizioni normative e tecniche esistenti e per la prima volta in applicazione.

In questo contesto, il Mlps ha pubblicato la nota n. 10358 del 14 luglio 2022 avente ad oggetto "Mod. D - Rendiconto per Cassa - Quesito sul saldo iniziale liquidità. Riscontro". La nota risponde a un quesito pervenuto dagli operatori che focalizza la propria attenzione sull'indicazione del saldo iniziale che sembrerebbe al richiedente mancare dal Modello D di cui al decreto del 5 marzo 2020.

Il Ministero risponde per tramite anche di un esempio (si veda tabella seguente) dal quale si evince chiaramente come il saldo iniziale, informazione da sempre presente anche nella prassi degli enti che operano tramite schemi liberi, possa essere evinta nella colonna dell'informativa comparativa dalla liquidità esistente alla data di chiusura dell'esercizio antecedente.

Come si desume dall'esempio, quindi, la disponibilità liquida della chiusura dell'esercizio passato (coincidente evidentemente con la disponibilità liquida esistente ad inizio dell'esercizio rendicontato) concorre con l'avanzo/disavanzo generato nell'esercizio alla disponibilità di fine esercizio.

Per tale motivo, nell'esempio la disponibilità (cassa e banca) di fine esercizio t-1 pari a 30 sommata alla generazione di disponibilità pari a 40 realizzata nell'esercizio determina la disponibilità di fine esercizio pari a 70.

133 Così solitamente avviene nei sistemi movimentati per cassa ("cash basis") anche a livello internazionale. Si veda per tutti: IPSAB (2017), *Financial Reporting Under Cash Basis of Accounting*.

Cassa e banca al 1° gennaio Esercizio t	30 +
Avanzo/disavanzo Esercizio t	40 =
Cassa e banca al 31 dicembre Esercizio t	70

Allegato 1

MOD. D

RENDICONTO PER CASSA

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
A) USCITE DA ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE			A) ENTRATE DA ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori	0	0
2) Servizi	150	0	2) Entrate dagli associati per attività mutuali	0	0
3) Godimento beni di terzi	0	0	3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori	0	0
4) Personale	180	0	4) Erogazioni liberali	310	0
5) USCITE DIVERSE DI GESTIONE	0	0	5) Entrate del 5 per mille	0	0
			6) Contributi da soggetti privati	0	0
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi	0	0
			8) Contributi da enti pubblici	0	0
			9) Entrate da contratti con enti pubblici	0	0
			10) Altre entrate	0	0
Totale	330	0	Totale	310	0
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale	-20	0
B) USCITE DA ATTIVITÀ DIVERSE			B) ENTRATE DA ATTIVITÀ DIVERSE		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori	30	0
2) Servizi	0	0	2) Contributi da soggetti privati	0	0
3) Godimento beni di terzi	110	0	3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi	150	0
4) Personale	0	0	4) Contributi da enti pubblici	0	0
5) USCITE DIVERSE DI GESTIONE	60	0	5) Entrate da contratti con enti pubblici	0	0
			6) Altre entrate	0	0
Totale	170	0	Totale	180	0
			Avanzo/disavanzo attività diverse	10	0
C) USCITE DA ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI			C) ENTRATE DA ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI		
1) USCITE PER RACCOLTE FONDI ABITUALI	0	0	1) Entrate da raccolte fondi abituali	0	0
2) USCITE PER RACCOLTE FONDI OCCASIONALI	60	0	2) Entrate da raccolte fondi occasionali	110	0
3) Altre uscite	0	0	3) Altre entrate	0	0
Totale	60	0	Totale	110	0
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi	50	0
D) USCITE DA ATTIVITÀ FINANZIARIE E PATRIMONIALI			D) ENTRATE DA ATTIVITÀ FINANZIARIE E PATRIMONIALI		
1) Su rapporti bancari	0	0	1) Da rapporti bancari	0	0
2) Su investimenti finanziari	0	0	2) Da altri investimenti finanziari	0	0
3) Su patrimonio edilizio	0	0	3) Da patrimonio edilizio	0	0
4) Su altri beni patrimoniali	0	0	4) Da altri beni patrimoniali	0	0
5) Altre uscite	0	0	5) Altre entrate	0	0
Totale	0	0	Totale	0	0
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali	0	0
E) USCITE DI SUPPORTO GENERALE			E) ENTRATE DI SUPPORTO GENERALE		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	0	0	1) Entrate da distacco del personale	0	0

2) Servizi	0	0	2) Altre entrate di supporto generale	0	0
3) Godimento beni di terzi	0	0			
4) Personale	0	0			
5) Altre uscite	0	0			
Totale	0	0	Totale	0	0
Totale uscite della gestione	560	0	Totale entrate della gestione	600	0
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte	40	0
			imposte	0	0
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti	40	0

Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1	Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale	0	0	1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale	0	0
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse	0	0	2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse	0	0
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali	0	0	3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali	0	0
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti	0	0	4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti	0	0
Totale	0	0	Totale	0	0
			imposte	0	0
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti	0	0

	Es.t	Es.t-1
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti	40	0
Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti	0	0
Avanzo/disavanzo complessivo	40	0

	Es.t	Es.t-1
Cassa e banca	70	30
Cassa	30	10
Depositi bancari e postali	40	20

L'informazione della disponibilità liquida emerge dall'informazione comparativa dell'esercizio antecedente (Esercizio t-1). In questa ottica occorre anche rilevare che l'OIC 35 ha ritenuto ammissibile - prima per il solo esercizio 2021 poi a regime (si veda par. 10.5.) - presentare il bilancio privo di informativa comparativa. Tale soluzione, orientata a ridurre gli oneri amministrativi per gli enti è rivolta, come accennato, ai soli Ets che producono bilanci in forma ordinaria.

La nota n. 5941 del 5 aprile 2022 del Minlavoro ha ritenuto corretto estendere, in linea con il principio di semplificazione e gradazione degli oneri amministrativi di cui all'art. 4, co. 1, lett. g) della l. n. 106/2016, tale previsione anche agli Ets che redigono il bilancio in forma di rendiconto per cassa.

Coordinando tale previsione con quanto già detto nei paragrafi antecedenti, si ritiene in ogni caso importante, come evidenziato nell'esempio della nota del 14 luglio 2022, riportare egualmente l'informazione delle disponibilità liquide esistenti al 1° gennaio 2021.

Ancora, si rileva che i componenti figurativi (si veda par. 9.3.), la cui rilevazione si rende necessaria per non svantaggiare gli enti di piccole dimensioni che altrimenti sarebbero stati impossibilitati ad adottare uno dei due criteri individuati per il calcolo del limite dello svolgimento delle attività diverse, comprendono costi e proventi figurativi, anziché "entrate ed uscite" figurative. Sembra che il sistema di rilevazione sia, quindi, misto confondendo componenti monetari con componenti economici. In realtà, tale soluzione appare maggiormente articolata sul fatto che i flussi monetari non sono per definizione figurativi, dovendo avere un evento sottostante che ha determinato il flusso. In questa prospettiva i costi e i proventi figurativi sono componenti economici dell'esercizio che si assume abbiano per convenzione manifestazione monetaria nel medesimo periodo in cui trovano la propria manifestazione economica.

Appare, poi, da evidenziare che la rendicontazione per cassa, non riuscendo ad esprimere i valori patrimoniali e squisitamente finanziari, non è in grado di rilevare il patrimonio minimo richiesto dalla normativa per l'acquisizione della personalità giuridica. Per tale motivo, la valutazione delle attività e delle passività esistenti dovrà essere effettuata in via extra-contabile.

Il Minlavoro ha esaminato, poi, con la già citata nota n. 17146 del 15 novembre 2022 anche le conseguenze a cui può andare incontro un ente personificato che redige il bilancio nella forma del rendiconto per cassa. È stato, in sintesi, evidenziato che gli Ets aventi la personalità giuridica sono sempre tenuti a monitorare l'esistenza del patrimonio minimo di cui all'art. 22, co. 4 del Cts e che tale controllo è nei fatti possibile solo tramite l'analisi patrimoniale che non può essere fornita dal rendiconto in "forma ordinaria". Spetta, perciò, agli amministratori (e, laddove esistente, all'organo di controllo) la responsabilità di valutare se l'adozione del rendiconto di cassa soddisfi o meno i criteri di necessaria adeguatezza delle scritture contabili ai fini del monitoraggio del patrimonio.

In ultimo, si forniscono alcune considerazioni in merito al ruolo potenzialmente svolto dall'OIC 35. Il richiamato principio contabile è indirizzato esplicitamente agli Ets che adottano il modello "ordinario" del bilancio di cui all'art. 13, co. 1 del Cts. Chiaro che molte delle tematiche esaminate dal suddetto principio contabile perdono di interesse per la redazione del rendiconto per cassa.

Non si deve, tuttavia, dimenticare che l'Allegato del d.m. 5 marzo 2020 dispone anche che: "[l]a redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili". Appare, per quanto riportato, evidente che le indicazioni contenute nel principio contabile, laddove applicabili (per es., per la classificazione delle

movimentazioni del periodo), possano rappresentare un punto di riferimento utile anche per la redazione del bilancio per cassa.

6. Dal piano dei conti al bilancio (e viceversa)

6.1. La tenuta del piano dei conti: riflessioni concettuali, tecniche, ed operative

La “organizzazione” contabile è evidentemente un presupposto fondamentale per poter definire un adeguato consuntivo della situazione patrimoniale e finanziaria della realtà rappresentata in bilancio¹³⁴. Per gli Ets così come per qualsiasi complesso aziendale. La legge delega ha sviluppato, secondo un criterio modulare, un sistema amministrativo e rendicontativo che possa tenere in debita considerazione la dimensione economica degli enti.

Ciò detto, le norme in materia di contabilità devono essere lette coordinando previsioni civilistiche e fiscali.

Sotto il profilo civilistico, l'art. 1 del Cts, come detto (si veda cap. 1) si limita a prevedere che gli Ets che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale debbano tenere le scritture contabili societarie (art. 2214 c.c. e ss). La disciplina delle scritture contabili degli Ets non commerciali rappresenta, al contrario, un adempimento fiscale.

L'art. 87 del Cts (di seguito integralmente riportato) sviluppa un articolato sistema¹³⁵, secondo il quale gli Ets non commerciali che non applicano il regime forfetario:

- › redigono, in relazione all'attività complessivamente svolta, scritture contabili cronologiche e sistematiche funzionali all'adeguata rappresentazione in bilancio di attività diverse e di interesse generale, dovendo conservare per almeno 10 anni le stesse. L'adempimento si considera assolto se l'ente tiene il libro giornale e il libro degli inventari in conformità alle disposizioni societarie (artt. 2216 e 2217 c.c.);
- › possono tenere, se nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220.000euro, per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili di cui al punto precedente, il rendiconto per cassa di cui all'art. 1, co. 2 (si veda cap. 7);

134 Si veda: FIUME R. (2013), *Ragioneria generale: dalla contabilità al bilancio di esercizio*, Torino, Giappichelli Editore.

135 Si veda: GIRELLI G. (2018), *Il regime fiscale del Terzo settore*, in GORGONI M. (a cura di), *Il codice del Terzo settore*. Commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Pisa, Pacini Editore, 393-426.

- › tengono, in relazione alle attività svolte con modalità commerciali di cui agli articoli 5, 6 e 7, le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del *decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600* (la cosiddetta "contabilità semplificata" prevista per le imprese minori) anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

Tabella - Capo III Delle scritture contabili, art. 87. Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore

1. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, co. 5, che non applicano il regime forfetario di cui all'art. 86, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, devono:

a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'art. 13 distintamente le attività indicate all'art. 6 da quelle di cui all'art. 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'art. 22 del *decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*;

b) in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'art. 18 del *decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al co. 1 del medesimo articolo.

2. Gli obblighi di cui al co. 1, lettera a), si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del codice civile.

3. I soggetti di cui al co. 1 che nell'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'art. 13, co. 2 possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all'art. 13, co. 2.

4. In relazione all'attività commerciale esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, co. 5, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

5. Fatta salva l'applicazione dell'art. 86, co. 5 e 8, e fermi restando gli obblighi previsti dal titolo secondo del *decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, co. 5, limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6, non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.

6. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, co. 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'art. 13 un rendiconto specifico redatto ai sensi del co. 3 dell'art. 48, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del *decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 79, co. 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 86.

7. Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti di cui all'art. 79, co. 5, ai fini della qualificazione dell'ente del Terzo settore come ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'art. 15 del *decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*, con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili di cui agli articoli 14, 15, 16 del medesimo *decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973*. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica di cui all'art. 79, co. 5, devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

Le Odv e le Aps che applicano il regime forfetario di cui all'art. 86 del Cts, fermo restando l'obbligo di conservare per un periodo decennale i documenti ricevuti ed emessi, sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili.

È già stato evidenziato che lo stato patrimoniale e il rendiconto gestionale sono costruiti secondo logiche classificatorie pre-determinate (si vedano par. 6.2. e 6.3.).

In questa prospettiva, occorre considerare quale relazione vi sia tra il bilancio e il piano dei conti. Il rapporto è, per così dire, "biunivoco" in quanto il piano dei conti parte dalla classificazione del bilancio e, contestualmente, deve essere costruito in maniera tale da fornire un supporto alla prima predisposizione della bozza di bilancio.

Senza voler scomodare i padri fondatori dell'economia aziendale e soprassedendo sulla funzione e la costruzione della contabilità, basti ai nostri fini ricordare che la contabilità generale, tenuta in una logica partiduplistica, rileva i fatti di gestione esterna sotto il profilo finanziario ed economico¹³⁶.

Richiamando in realtà quanto in precedenza già detto, si ricorda che gli Ets non piccoli, che non applicano il regime forfetario, devono, ai fini fiscali tenere per l'attività complessivamente svolta, "scritture contabili cronologiche e sistematiche funzionali all'adeguata rappresentazione in bilancio di attività diverse e di interesse generale", dovendo conservare per almeno 10 anni le stesse e che la tenuta del libro giornale e del libro degli esonera l'ente dal giustificare la validità della prassi adottata in sede di contenzioso od accertamento.

Laddove siano seguite le prassi societarie, gli eventi rilevati contabilmente sono registrati:

- › nel libro giornale, in cui sono accolte le scritture contabili rappresentative dei fatti amministrativi;
- › nel libro mastro, in cui sono raccolti tutti i conti. Questi sono solitamente distinti in conti finanziari, conti economici e conti economici di capitale.

¹³⁶ Si veda anche: GIUNTA F., PISANI M. (2018), *La contabilità generale*, Milano, Apogeo.

Spetta, sulla base di quanto detto, all'organizzazione definire il proprio piano dei conti, inteso quale l'insieme dei conti che l'organizzazione "ritiene utile impiegare per rappresentare adeguatamente i propri fatti di gestione"¹³⁷. Non esiste, infatti, a differenza di altri contesti giurisdizionali quali quello francese e spagnolo, un piano di contabilità generale da cui attingere per la definizione dei conti e della struttura del piano.

Partendo da tale presupposto, normativa e software permettendo, ogni organizzazione dovrebbe essere capace di definire un piano dei conti per quanto possibile personalizzato. Il piano dei conti fornisce, di fatto, un dettaglio ulteriore rispetto ai prospetti quantitativi di bilancio che, come illustrato, hanno schemi fissi. Al contrario, il piano dei conti, non essendo soggetto a particolari vincoli, può basare la propria costruzione sulle tipicità dell'ente, così da consentire eventualmente di riportare livelli maggiori di dettaglio delle voci di bilancio nella relazione di missione. Anche i principi contabili giocheranno, dettagliando le previsioni tecniche, un ruolo importante nella definizione del piano dei conti.

L'organizzazione del piano dei conti, in ogni caso deve servire anche a consentire:

- › il rispetto della normativa di bilancio;
- › il monitoraggio e il controllo del rispetto di specifici parametri monetari che coinvolgono adempimenti normativi extra-contabili (in particolar modo, civilistici e fiscali, come l'eccessiva rilevanza delle attività diverse, l'eccessiva rilevanza delle entrate commerciali su quelle non commerciali);
- › una organizzazione gestionale che consenta ai decisori interni di poter prendere le migliori decisioni per l'ente (per esempio, rendendo possibile visualizzare i trend di periodo o gli squilibri economici e finanziari);
- › lo sviluppo di un sistema di monitoraggio costante che, anche (ma non solo) con riferimento ai punti sopra menzionati, riesca a evidenziare particolari situazioni di rischio finanziario e gestionale (per esempio, carenza di liquidità, mancanza di risorse materiale di magazzino, etc.).

La preparazione di piani "funzionali" a quanto sopra riportato non è operazione semplice, ma può pagare nel corso del tempo. L'adeguamento alla nuova normativa del Terzo settore può essere sicuramente il momento opportuno per poter mettere mano al piano dei conti e sviluppare un sistema amministrativo che riesca non solo a soddisfare gli adempimenti amministrativi, ma anche a consentire un monitoraggio costante delle situazioni di "pericolo".

137 Si veda: PISANI M. (2001), *Appunti di contabilità generale ed applicata*, Milano, Franco Angeli, 3ed, 50.

Ai nostri fini, rileva osservare, come indicato da studiosi della materia, che criteri per la costruzione del piano dei conti degli Ets possono essere finalizzati a rilevare:

- › attività come classificate nei circuiti gestionali tipici;
- › rapporti con interlocutori rilevanti quali soci, associati, dirigenti, volontari ed altre “parti correlate”;
- › rapporti con enti pubblici, Ets collegati (per es., appartenenti alla medesima rete associativa), *stakeholders* particolari;
- › operazioni rientranti in attività di interesse generale o nelle attività diverse;
- › raccolte fondi ¹³⁸.

Ciò detto, appare doveroso soffermarsi sulle caratteristiche di principale connessione tra piano dei conti e bilancio.

La modulazione dei conti finanziari, operazione che interessa la predisposizione dello stato patrimoniale, dovrà essere curata tenendo in considerazione le tipicità delle poste interessate e gli eventuali vincoli giuridici e normativi connessi. Da questo punto di vista, è interessante considerare, l'analisi della classe del patrimonio netto (si veda tabella sottostante)¹³⁹.

**Tabella - Esempificazione di piano dei conti con riferimento alla classe A
“Patrimonio netto” della Sezione del passivo dello Stato patrimoniale**

50.1 fondo di dotazione dell'ente

50.1.1.1. Patrimonio minimo personalità giuridica ex art. 22 Cts (oppure, ex d.P.R. 361/00)

50.1.2.1. Patrimonio eccedente il rispetto del patrimonio per personalità giuridica

50.2 patrimonio vincolato

50.2.1. Riserve statutarie

50.2.1.1. Riserva statutaria ex art...

50.2.2. riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali

50.2.2.1. riserva vincolata per progetto Alpha

50.2.2.2. riserva vincolata per attività futura

138 Si veda: TRAVAGLINI C. (2020), *Dal bilancio alla costruzione del piano dei conti per la rilevazione contabile e la comunicazione di bilancio per gli enti di terzo settore*, Associazioni e sport, 1, 42-54.

139 Si veda: TRAVAGLINI C. (2020), *Dal bilancio alla costruzione del piano dei conti per la rilevazione contabile e la comunicazione di bilancio per gli enti di terzo settore*, op. cit.

50.2.3. riserve vincolate destinate da terzi

50.2.3.1. riserve vincolate per costruzione asilo (donazione Rossi)

50.3 patrimonio libero

50.3.1. riserve di utili o avanzi di gestione

50.3.2. altre riserve

50.3.2.1. riserva rivalutazione immobili ex legge ...

50.3.2.2. riserva rivalutazione partecipazioni con il metodo del patrimonio netto

Nella sopra richiamata esemplificazione, per esempio, il livello 1 dei conti “Fondo di dotazione” è diviso sulla base del patrimonio minimo richiesto *ex lege*, in quanto, per esempio, la riduzione del patrimonio oltre 1/3 del minimo potrebbe comportare problemi¹⁴⁰. Il suo monitoraggio è, quindi, rilevante ai fini gestionali. Così come il piano dovrebbe essere “tagliato su misura” rispetto all’attività promossa.

Anche con riferimento alla previsione del piano dei conti, il rendiconto gestionale (anche per cassa) fornisce i maggiori spunti di novità.

Si condivide l’impostazione che vuole che siano definiti a livello di dettaglio più alto i conti afferenti all’area gestionale di riferimento e, quindi, i sottoconti articolati per natura (e non viceversa)¹⁴¹. L’affermazione non è banale come potrebbe sembrare. Si pensi a un immobile utilizzato in parte come sede per sostegno di persone svantaggiate e in parte come bar. Se si utilizza l’approccio sopra descritto, l’Ets dovrà determinare *a priori* l’utilizzo dell’immobile (per es., 70% attività di recupero, e 30% bar) e, quindi in sede di scritture di assestamento imputare direttamente il costo dell’ammortamento ai singoli circuiti. Se, al contrario, si imputa il costo per natura, l’Ets calcola la quota di ammortamento complessiva e, poi, ripartisce l’onere in proporzione.

Nel caso delineato il calcolo è facilmente superabile dal software che può gestire in autonomia i passaggi. Si consideri, però, un’operazione in cui il software non può agire in autonomia: l’ente acquista materie prime in abbondanza che servono per attività di agricoltura sociale, bar e segreteria. Chi si occupa di registrare le fatture, utilizzando

140 L’art. 22, co. 5 del Cts recita, infatti, che: “[q]uando risulta che il patrimonio minimo di cui al co. 4 è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l’organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l’organo di controllo, ove nominato, devono senza indugio, in un’associazione, convocare l’assemblea per deliberare, ed in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell’attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell’ente”.

141 Si veda: TRAVAGLINI C. (2020), *Dal bilancio alla costruzione del piano dei conti per la rilevazione contabile e la comunicazione di bilancio per gli enti di terzo settore*, op. cit.

l'imputazione per destinazione, sarà "costretto" a indicare, nel caso in cui ovviamente questo sia possibile, da subito l'area gestionale di riferimento; così facendo si evita di riportare arbitrarie (e non controllabili) ripartizioni in sede di preparazione del bilancio. Peraltro, tali imputazioni sono particolarmente delicate, poiché - se si considerano i costi - potrebbero anche essere cruciali per stabilire se un'attività di interesse generale si configura come un'attività commerciale o non commerciale.

Inevitabilmente resteranno delle voci "promiscue" (si pensi all'elettricità o anche alle materie prime dell'esempio precedente nel caso in cui queste non siano imputabili specificamente a un'attività) che necessiteranno di essere imputate in conti generali, poi, ripartiti, se il calcolo è rilevante, sulla base di parametri ritenuti adeguati a rappresentarne l'effettivo utilizzo.

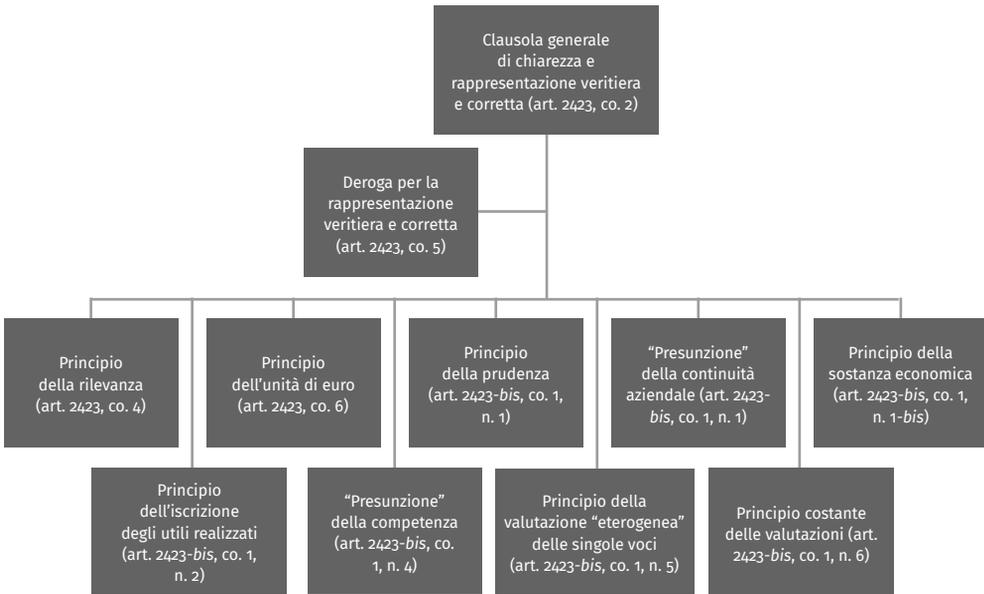
Negli Ets di minori dimensioni, la tenuta di un "formalizzato" piano dei conti non è obbligatoria. Tuttavia, il mantenimento di un piano per mezzo di un sistema meccanografico potrebbe essere, soprattutto nel medio periodo, una scelta che semplifica piuttosto che complicare, nonché uno strumento di garanzia verso eventuali accertamenti e controlli. In ultimo, visto il periodo in cui questo scritto è steso, si deve considerare che il piano dei conti, essendo funzionale alla predisposizione del bilancio, dovrebbe essere operativo, nella situazione ideale, già a partire dall'inizio del periodo amministrativo 2021, ossia nella gran parte dei casi (in cui il periodo amministrativo coincide con l'anno solare), a partire dal 1° gennaio 2021. In tal modo verrebbero evitate faticose e fantasiose riconciliazioni tra il "vecchio" piano e il "nuovo" bilancio.

7. I postulati di bilancio

7.1. Inquadramento generale

I principi generali di bilancio (postulati) degli artt. 2423 e 2423-bis del codice civile sono noti alla professione contabile e alle società¹⁴². Questi sono, di fatto, per la grande parte consolidati da tempo anche a livello applicativo, premesso che il d.lgs. n. 139 del 2015 ha chiarito, riconoscendo anche a livello normativo, la funzione di taluni significativi principi generali (principio della “rilevanza” di cui all’art. 2423, co. 4, c.c., e principio della “sostanza economica” di cui all’art. 2423-bis, co. 1, n. 1-bis, c.c.)¹⁴³.

Figura – Sintesi principi generali contenuti negli artt. 2423 e 2423-bis del codice civile



142 Si veda: GIUNTA F., PISANI M. (2023), *Il bilancio*, op. cit., 21 e ss.

143 Si veda tra i numerosi contributi anche: QUAGLI A. (2015), *La riforma del bilancio di esercizio: i postulati e i criteri di valutazione*, Amministrazione & finanza, 30(12), 7-13.

Detto che del principio (presunzione contabile) di competenza già abbiamo parlato nel corso del precedente paragrafo 3.2.¹⁴⁴, appare giusto ricordare che i principi generali sono principi che sottendono alla redazione del bilancio, pur non avendo “formalmente” applicazione diretta. Ciò significa che l’OIC ne dovrà tenere conto nel momento in cui predisporrà i principi contabili applicati e che i redattori del bilancio dovranno considerare egualmente la loro esistenza nel momento in cui non intravedono una disposizione specificamente dedicata alla contabilizzazione dell’operazione o della posta in esame¹⁴⁵. Nello specifico, si deve, infatti rilevare che il già menzionato OIC 11 al paragrafo 4 dispone che: “[n]ei casi in cui i principi contabili emanati dall’OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente

- a) *in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;*
- b) *le finalità ed i postulati di bilancio...”.*

Tale previsione tecnica - che si ritiene valida per quanto diremo in seguito - anche ai bilanci degli Ets conferisce “nei fatti” portata applicativa ai principi generali di bilancio. Rinviando al successivo paragrafo per un esame più analitico della “presunzione” della continuità aziendale, appare utile ribadire che l’adattabilità alla realtà degli Ets acquisisce rilievo nel solo caso in cui vi siano elementi che richiedono un comportamento specifico in ragione del perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli Ets; nei casi in cui non vi siano specificità tali da richiedere un adattamento, restano applicabili i principi contabili come richiesti dall’OIC. Si pensi, per esempio, al caso in cui un ente gestisca anche, nei limiti previsti per le attività diverse, un ristorante. Evidentemente, non sono rinvenibili motivi per cui l’ente debba utilizzare un comportamento contabile difforme rispetto alla società che gestisce eguale attività.

Il fatto che il decreto ministeriale indichi le necessarie “linee guida” per la redazione del bilancio, ossia, contestualizzando tale dizione, i postulati, i criteri di valutazione e i riferimenti tecnici, con un rinvio anche alla emanazione di specifici principi contabili, è, peraltro, una dichiarazione rafforzativa rispetto al generale rinvio al codice civile, di

144 In merito alla composizione del Gruppo di lavoro, si veda: <https://www.fondazioneoic.eu/?p=14727>.

145 Si veda: MONTALDI M., (2022), *Il principio contabile OIC n. 35 guida i bilanci del Terzo settore, Cooperative e enti non profit*, 22(4), 7-13.

cui all'art. 3, co. 2 del Cts (si veda par. 2.3.); questo avrebbe di fatto già di per sé reso necessario, almeno agli occhi di chi scrive, assumere il bilancio codicistico come riferimento naturale per la predisposizione del bilancio, ovviamente sempre nei limiti della compatibilità che lo stesso presenta con la rendicontazione finanziaria delle realtà del Terzo settore¹⁴⁶.

La lettura, infatti, dei principi generali di bilancio deve essere fatta, come dalle specifiche previsioni, alla luce delle finalità del tutto specifiche svolte dall'ente che applica le disposizioni medesime, nonché delle conseguenti differenti finalità informative.

Tabella - I destinatari primari del bilancio degli Ets nella prospettiva OIC

5. I destinatari primari delle informazioni del bilancio del terzo settore sono coloro che forniscono risorse sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e i beneficiari dell'attività svolta dagli enti del Terzo Settore. Il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative di tali destinatari.

Fonte: OIC (2022), OIC 35, *Principio contabile Ets*, par. 5

In questa prospettiva, i postulati di bilancio, partendo dalle considerazioni già svolte in precedenza nel par. 2.3., svolgono un ruolo cruciale nella predisposizione del bilancio, considerato, quindi, anche il già richiamato ruolo applicativo che gli stessi detengo-

¹⁴⁶ È utile osservare che la relazione illustrativa del Cts evidenzia che: “[i]l secondo comma prevede l'applicazione del Codice civile nel caso di lacune di previsione accertate nel Codice del terzo settore, previa verifica di compatibilità. Evidentemente, il rinvio generico al Codice civile deve intendersi come riferito in particolare alle norme del Codice civile, e alle relative disposizioni di attuazione, che disciplinano i vari tipi organizzativi (associazione, ecc.)”. Il rinvio, quindi, è da intendersi “in prevalenza” alle disposizioni del Libro I del codice civile. Tuttavia, laddove le carenze individuate persistano anche per tramite della lettura del Libro I, acquisiscono rilevanza ai fini applicativi anche le norme contenute in altre sezioni del Codice civile. Il ricorso alle previsioni societarie era, peraltro, generalmente accettato a livello operativo e giurisprudenziale per gli enti non lucrativi, riconosciuti e non riconosciuti, già prima dell'implementazione del d.lgs. n. 117 del 2017. Il richiamo, laddove possibile, ad una disciplina di riferimento appare, se applicabile per analogia ai singoli casi, quasi naturale, infatti, in una disciplina omnicomprensiva come quella del Cts che, tuttavia, non può (e non vuole) essere esaustiva. Si veda in ultimo: Cassazione III sezione, 30.9.2019, n. 24214. Tale evidenza porta a concludere parte della dottrina giuridica, con riferimento alla sopra citata sentenza, che: “la disciplina relativa a struttura e funzionamento degli organi degli enti del Terzo settore è incompleta e trova il suo medio logico, in prima battuta, nelle norme del libro I del codice civile (ex art. 3, co. 2, Cts) e, altresì, nelle disposizioni del libro V, come fino ad oggi per gli enti senza scopo di lucro, salva l'ulteriore necessità di vagliare caso per caso se la lacuna derivi dalla volontà di non applicazione della norma stessa, risultando in tale ipotesi preclusa l'applicazione analogica della regola omessa”. Si veda: MONTANI V. (2020), *Applicazione analogica delle norme societarie agli enti di libro I: nuove prospettive dalla Riforma del Terzo settore?*, La Nuova Giurisprudenza civile commentata, 2020; 2, 234. Sorge, poi, il tema del ruolo che dovrebbe, in questo contesto ricoprire lo statuto. L'applicazione analogica, infatti, emerge a parere di chi scrive nel caso in cui la disciplina non sia coperta da una disposizione statutaria che contestualmente colmi il vuoto normativo e non contravvenga ai principi di carattere generale già definiti dal legislatore. Sui nuovi statuti si veda anche: BUSANI A., CORSICO D. (2020), *Atto costitutivo e statuti degli enti del Terzo settore*, Milano, Wolters Kluwer.

no nel momento in cui non vi sono norme specifiche di riferimento. Come già avuto modo di evidenziare, le specifiche tecniche di integrazione e “correzione” dei principi contabili societari sono contenute nel più volte citato principio contabile degli Ets. Come è possibile operare, quindi, nel caso in cui l’operazione dell’Ets non trovi, a dire del redattore del bilancio, adeguata rappresentazione con l’adozione delle norme in uso (principi contabili societari e principio contabile Ets)? Nel caso in cui i principi contabili (degli Ets e delle società) non esaminino la casistica che è oggetto di rappresentazione da parte dell’ente o i principi societari non risultino adeguati, gli operatori potrebbero eventualmente adottare “politiche contabili” *ad hoc*, interpretando ed adottando i principi contabili generali come riferimento di base sempre non contravvenendo le eventuali previsioni esistenti¹⁴⁷.

Nel caso, in cui, tuttavia, la rappresentazione fedele dell’operazione o dell’evento richieda una deviazione dalle disposizioni esistenti, il comportamento prescelto potrebbe essere lecito solo qualora ritenuto una deroga necessaria per fornire una rappresentazione veritiera e corretta¹⁴⁸.

7.2. La continuità aziendale

Detto questo, l’OIC si sofferma con riferimento ai postulati sul solo principio di continuità aziendale; coerentemente a quanto già detto, ciò significa che la continuità aziendale è il solo postulato ritenuto meritevole di prevedere indicazioni separate rispetto a quanto previsto dal codice civile e dai principi contabili delle società.

147 L’OIC 11 dispone al paragrafo 4, a tale proposito, che “[n]ei casi in cui i principi contabili emanati dall’OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

- a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
- b) le finalità ed i postulati di bilancio”. Si veda OIC 11 (2018), *Finalità e postulati del bilancio d’esercizio*.

148 L’art. 2423, co. 5 del codice civile prevede al riguardo che: “Se, in casi eccezionali, l’applicazione di una disposizione degli articoli seguenti e’ incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l’influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato”.
Sull’applicazione della deroga per la rappresentazione veritiera e corretta in ambito societario, si veda: GIUNTA F. e PISANI M. (2023), *Il bilancio, op. cit.*, 113 e ss.

La tabella che segue mostra in chiave comparativa le previsioni dell'OIC 35 per gli Ets e le corrispondenti indicazioni dell'OIC 11 per le società.

Tabella - La verifica della continuità aziendale negli enti del Terzo settore e nelle imprese

OIC 35, par. 6

L'organo di amministrazione per verificare la sussistenza del postulato della continuità aziendale effettua una valutazione prospettica della capacità dell'ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata predisponendo un budget che dimostri che l'ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte.

OIC 11, par. 22

Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

Anche in questo caso risulta evidente che le principali differenze sono dovute a due principali fattori: la diversa finalità con cui opera l'ente; e, i diversi *stakeholder* primari. La finalità non lucrativa con cui l'ente agisce implica una verifica non volta tanto alla presenza di una condizione di attuale equilibrio economico-finanziario, quanto alla verifica della capacità di poter continuare a svolgere la propria attività per un periodo futuro, sempre pari ad almeno a 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio.

L'OIC 35 esplicita che tale valutazione "può" (non "deve") essere effettuata facendo riferimento al budget o al bilancio previsionale. Questo comporta che, anche in assenza di un apposito budget/bilancio previsionale, l'Ets potrebbe essere in grado di evidenziare la propria capacità operativa prospettica, come ad esempio nel caso in cui sia stata affidata l'erogazione di servizi per un periodo pluriennale o siano stati concessi importanti contributi su progetti che vanno oltre i dodici mesi successivi alla chiusura dell'esercizio. Ciò detto, la presenza di bilanci previsionali è in molti casi già prevista per statuto per molti enti non lucrativi¹⁴⁹ e tale prassi non può che essere incentivata per contribuire

¹⁴⁹ La previsione di budget e bilanci previsionali è, a conferma di quanto detto, prevista usualmente anche in ambito internazionale. Per un esame del ruolo e dell'importanza del budget per gli enti non lucrativi, si veda an-

a diffondere una cultura aziendalistica anche nelle realtà che, pur operando in contesti non di mercato, desiderano programmare in modo razionale il futuro e garantire gli *stakeholder* sulle prospettive di funzionamento¹⁵⁰.

Ci si potrebbe chiedere se il bilancio previsionale debba essere predisposto necessariamente su bilanci articolati su stime future comprendenti sia valori finanziari e patrimoniali sia valori inerenti ai flussi economici. In molti casi, infatti, gli enti predispongono budget economici, volti a indirizzare la gestione futura. Essendo il disposto del principio ampio, potrebbe essere sufficiente anche un solo budget economico, assunto che questo sia in grado di dimostrare che *“l’ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte”*.

Si consideri, ancora, che non viene specificato alcunché sulla tecnica di redazione degli strumenti previsionali. In sostanza, potremmo anche predisporre un bilancio per competenza economica, adottando ai fini sopra indicati un bilancio previsionale di tesoreria, redatto secondo una logica per cassa¹⁵¹. Certo è che la coerenza tra bilancio consuntivo e previsionale consente all’ente di produrre una serie di considerazioni di natura gestionale che, adottando criteri difformi risultano più difficoltose. È di tutta evidenza che la verifica del raggiungimento degli obiettivi previsionali appare, al contrario, di più diretto impatto nel caso in cui i criteri di determinazione dei valori e di rappresentazione siano tra loro coerenti, consentendo in molti casi un monitoraggio periodico in merito al raggiungimento degli obiettivi individuati nel documento previsionale¹⁵².

che: si veda LARKIN R. F., DiTOMMASO M. (2019), *WILEY Not-for-Profit GAAP 2019*, op. cit., 241-258.

150 Si veda: POZZOLI M., MANETTI G. (2011), *Pianificazione e controllo per le aziende non profit. Valutazioni di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socio-economico*, Milano, Franco Angeli.

151 L’esempio riproposto trae origine dal fatto che molti enti predispongono il bilancio d’esercizio sulla base della partita partiduplistica, tenendo già oggi in considerazione poste squisitamente economiche, mentre il bilancio previsionale provvede a stimare le esigenze finanziarie e di liquidità dell’ente. Evidentemente, in questo caso, rendicontazione e stime previsionali svolgono diverse funzioni informative e necessitano di un sistema di raccordo per poter, laddove ritenuto opportuno, riconciliare i dati.

152 Per questo motivo, per esempio, l’IPSASB richiede, laddove bilancio consuntivo e bilancio previsionale siano redatti con criteri difformi, una riconciliazione che consente agli *stakeholder* di comparare budget e risultati prodotti. Si veda: IPSASB (2006), IPSAS 24, *Presentation of Budget Information in Financial Statements*.

8. Transazioni non sinallagmatiche

8.1. Definizioni e ambito di applicazione

La versione conclusiva del principio contabile OIC, ampliando l'ambito di applicazione della specifica sezione dell'originaria bozza dedicata alle sole "erogazioni liberali", esamina il trattamento contabile della più ampia categoria delle "transazioni non sinallagmatiche", intese dal paragrafo 16 dell'OIC 35 come "le transazioni per le quali non è prevista una controprestazione (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, contributi ecc.)".

La Bozza di principio, tuttavia, poi estendeva il trattamento individuato ai proventi da 5 per mille, mentre l'ampliamento alle raccolte fondi e ai contributi poteva evincersi in via analogica secondo quanto già indicato dall'OIC 11 (si veda par. 7.1.). Bene, a questo punto, estendere in maniera esplicita le previsioni in materia all'insieme delle "non-exchange transaction", operazioni accomunate, come già avviene nei principi contabili internazionali per il settore pubblico, dal fatto di non presentare un sinallagma definito secondo condizioni di mercato¹⁵³.

Il d.m. 5 marzo 2020 fornisce direttamente alcune definizioni delle diverse categorie di operazioni interessate.

Nello specifico, le "erogazioni liberali", da ritenersi sempre implicitamente come le operazioni di riferimento anche per i ragionamenti in seguito sviluppati, sono definite dal Glossario del decreto come "atti che si contraddistinguono per la coesistenza di entrambi i seguenti presupposti:

- a) *l'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;*

¹⁵³ D'altronde, già il G4+1 si riferiva a fine anni '90 ai "non-reciprocal transfer". Si veda al riguardo: G4 + 1, *Accounting by Recipients for Non-reciprocal Transfers*, op. cit., Si veda, ancora, al riguardo nella traduzione del CN-DCEC: IPSASB (2006), IPSAS 23, *Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (imposte e trasferimenti)*, disponibile a <https://oldsite.commercialisti.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=6a5a8700-c21d-4dcb-9c2e-5592b46761fa>. Allo stesso tempo, gli Us Gaap considerano come scope del trattamento contabile i contributions, intesi come "an unconditional transfer of cash or other assets to an entity or a settlement or cancellation of its liabilities in a voluntary nonreciprocal transfer by another entity acting other than as an owner". Si veda: FASB (2018), *Accounting Standards Update 2018-08-Not-for-Profit Entities (Topic 958): Clarifying the scope and accounting guidance for contributions received and contributions made*, par. 2.

b) *lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione)*¹⁵⁴.

Non vi è dubbio alcuno che le liberalità siano alla base del sostenimento di molti Ets e che a tali poste debba essere riservata una disciplina particolare, che va oltre quanto previsto dai principi contabili nazionali, poiché:

- › i principi contabili nazionali vivono il fenomeno dal punto di vista del donante e non del beneficiario;
- › le esistenti previsioni di legge e tecniche non colgono, a differenza di quanto già sviluppato dalla precedente prassi operativa, norme *ad hoc* per disciplina tali operazioni¹⁵⁵;
- › non è possibile applicare le norme contabili delle società per analogia, poiché gli atti di liberalità non hanno natura sinallagmatica e fuoriescono dai normali paradigmi concettuali su cui le previsioni tecniche societarie sono articolate.

In questo contesto, il Glossario definisce i “contributi da enti pubblici” come i “*proventi derivanti da accordi, quali le convenzioni, non caratterizzate da un rapporto di sinallagmaticità*”. Non sono menzionati i “contributi da enti privati”, nonostante che a questi sia dedicata l’apposita voce “A6) Contributi da soggetti privati”. D’altronde non vi è dubbio

154 Tale definizione trova quasi piena corrispondenza con quanto definito da: TAVOLO TECNICO AGENZIA PER IL TERZO SETTORE PER L’ELABORAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI NON PROFIT, CNDCEC, OIC, Bozza di principio contabile per gli enti non profit, Principio n. 2 (2012), *L’iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d’esercizio degli enti non profit*.

155 Talune brevi disposizioni sono contenute nei principi contabili nazionali con riferimento alla contabilizzazione delle donazioni effettuate e ricevute. Nello specifico, basti ai nostri fini rilevare che per l’impatto “economico”:

- l’OIC 12 dispone che le liberalità ricevute (in quanto proventi operativi di natura accessoria) siano iscritte in conto economico alla voce “A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio” (OIC, OIC 12, par. 56);
- l’OIC 12 preveda specularmente che le liberalità effettuate siano iscritte (quali costi operativi di natura accessoria) tra i costi di cui alla voce “B14) Oneri diversi di gestione” (OIC, OIC 12, par. 84);

Contestualmente, sotto il profilo patrimoniale per le erogazioni liberali non monetarie:

- l’OIC 16, Immobilizzazioni materiali, prevede che “[l]e immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte nell’attivo dello stato patrimoniale in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo. In ogni caso, il valore contabile dell’immobilizzazione non può superare il valore recuperabile” (OIC, OIC 16, par. 47);
- l’OIC 24, Immobilizzazioni immateriali, dispone che “[i] beni immateriali ricevuti a titolo gratuito non sono capitalizzabili, sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi valutativi attendibili” (OIC, OIC 24, par. 53).

che i soggetti di diritto privato (per es., le Fondazioni di origine bancaria o altre fondazioni di erogazione) possano erogare contributi, così come è possibile che un altro soggetto di diritto privato (od anche una persona fisica) decida di provvedere all'erogazione di risorse sotto forma di contributi.

I “proventi del 5 per mille” sono, poi, individuati sempre dal Glossario come quei “*proventi derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle entrate*”.

Spetta al redattore di bilancio, poi, verificare se sussistano altre operazioni che, pur non menzionate nel principio, possano essere sostanzialmente ricondotte alla più ampia categoria delle “transazioni non sinallagmatiche”. Un esempio ricorrente è rappresentato dalle “sovvenzioni” definite dal *Procurement and grants for European union external actions* (PRAG) come “... *una donazione finanziaria/un pagamento di natura non commerciale proveniente dal bilancio dell'Unione europea o del Fes, che l'amministrazione sovvenzionatrice eroga ad un determinato beneficiario allo scopo di finanziare*:

- › *un'azione intesa a contribuire al conseguimento di un obiettivo che rientri nell'ambito di una politica dell'Unione europea; oppure*
- › *il funzionamento (ossia le relative spese) di un organismo che persegua uno scopo d'interesse generale europeo o un obiettivo che rientri nell'ambito di una politica dell'Unione europea (sovvenzione di funzionamento).*

*L'organismo che firma una convenzione è denominato il beneficiario della sovvenzione e non va confuso con lo Stato beneficiario, il beneficiario finale dell'operazione né con il gruppo destinatario*¹⁵⁶.

In ogni circostanza, è importante, come già osservato, adottare un sistema di classificazione dei proventi coerente con la complessità delle operazioni poste in essere e con l'allocazione dei pertinenti costi.

Nel caso in cui l'erogazione avvenga nel contesto di una campagna di raccolta fondi, il collegato eventuale provento dovrà essere iscritto nella Sezione C, secondo criteri che possono essere assimilati a quelli connessi alle transazioni non sinallagmatiche. Laddo-

¹⁵⁶ Si veda: EU (2019), Prag, *Procurement and grants for European union external actions- A Practical Guide Applicable as of 15 July 2019*. Per un approfondimento concernente la contestualizzazione della tematica delle sovvenzioni nell'ambito della normativa fiscale e contabile nazionale, si veda anche: DE SIMONE G., POZZOLLI M. (2021), *Ong e norme fiscali, dalla normativa speciale al Codice del terzo settore*, in “Norme e Tributi”, Il Sole 24 Ore, n. 11.

ve, invece, la liberalità avvenga fuori da una raccolta fondi (circostanza assai frequente) dovranno essere considerate le indicazioni già espresse¹⁵⁷.

Approfondimento - La classificazione delle liberalità

Non tutte le erogazioni liberali rientrano tra le entrate derivanti dall'attività di raccolta fondi (art. 7 Cts). Questo quanto emerge dai Modelli A, B, C e D del d.m. 5 marzo 2020, nei quali vengono definiti rispettivamente i modelli di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione e l'alternativo rendiconto per cassa che gli Ets non commerciali dovranno utilizzare per la redazione del bilancio di esercizio (si veda articolo a lato). Gli schemi in questione per quanto riguarda il rendiconto gestionale prevedono un'imputazione dei componenti economici positivi (delle entrate nel caso del rendiconto per cassa previsto per i piccoli Ets) per destinazione gestionale e, quindi, per natura. Il rendiconto si divide, infatti, in cinque sezioni che richiamano la classificazione delle attività già prevista nel Cts, che distingue tra attività di interesse generale (art. 5 Cts), attività diverse (art. 6 Cts) e raccolte fondi (art. 7 Cts). A queste tre categorie nello schema si aggiungono: un settore dedicato alla gestione patrimoniale e finanziaria e uno ai costi e proventi comuni non ripartibili. All'interno delle cinque sezioni i ricavi e i costi (ovvero le entrate e le spese nel caso del rendiconto di cassa, che ha la stessa strutturazione) sono invece classificate per natura.

Le entrate derivanti dal 5 per mille, come si legge negli schemi allegati al decreto, rientrano tra quelle relative alle attività di interesse generale sia nel rendiconto gestionale (per gli Ets di maggiori dimensioni) sia del rendiconto per cassa (per gli Ets con ricavi inferiori a 220mila euro).

Discorso diverso, invece, nel caso di un'erogazione liberale in natura, che potrebbe essere a seconda dei casi destinata ad essere impiegata nell'esercizio delle attività di interesse generale o di quelle diverse: stando a quanto si legge negli schemi allegati al decreto, in queste ipotesi l'erogazione dovrebbe rispettivamente rientrare nella voce "erogazioni liberali" della prima sezione se dedicata alle attività di interesse generale o nella voce "altri ricavi, rendite e proventi" della seconda sezione se dedicata alle attività diverse, in virtù dell'afferenza del bene alle attività in questione. Qualora l'erogazione fosse invece percepita in esito ad un'effettiva attività di raccolta fondi, organizzata sia in forma occasionale sia in forma strutturata, cosa ora consentita dall'art. 7 del Cts e che sarà definita nel d.m. previsto dallo stesso art. 7 anch'esso di prossima emanazione, ecco che il relativo provento sarà da inserire nella terza sezione del rendiconto gestionale, quella dedicata a questo tipo di attività. Non potendosi immaginare una collocazione delle entrate di natura erogativa all'interno di un unico settore del rendiconto gestionale, gli operatori del settore saranno dunque chiamati a valutare caso per caso la corretta imputazione in bilancio di ogni singolo componente economico (entrata).

Questo tipo di imputazione contabile non inciderà in alcun modo sulla natura commerciale o non commerciale dell'attività svolta dall'Ets, dal momento che ai fini della qualificazione fiscale dell'attività rilevano la classificazione e le "esenzioni" previste dall'art. 79 del Cts.

Fonte: POSTAL M., POZZOLI M., *Il valore dell'attività strumentale entra nei bilanci*, Il Sole 24 Ore del 3 settembre 2020.

157 La possibilità che un ente ricevesse in dono, senza ricorrere a un evento di raccolta pubblica, un qualsiasi elemento monetario o non monetario è pacificamente accettato dalla previgente prassi contabile. Per esempio, l'Agenzia per le Onlus affermava al riguardo che: "Si propone uno schema di Rendiconto Gestionale avente le seguenti caratteristiche:

- classificazione dei proventi in base alla loro origine (es. contributi pubblici, quote degli associati, donazioni, lasciti testamentari, liberalità ottenute mediante iniziative pubbliche di raccolta fondi, ecc.)...".

Si veda: AGENZIA PER LE ONLUS (2008), *Linee guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit*.

Nonostante quanto detto, in taluni casi può risultare effettivamente problematico “scegliere” la giusta classificazione, distinguendo tra proventi da raccolti fondi e proventi da liberalità, soprattutto nel caso in cui l’ente sia dedito ad effettuare campagne di raccolta continuative (non occasionali). Premesso che questa circostanza è tipica soprattutto delle grandi organizzazioni e meno delle non grandi realtà, tale tematica sembra aver bisogno di una più attenta analisi delle prassi operative che si verranno a creare nel tempo. La soluzione è meglio illustrata nelle Motivazioni per le decisioni assunte dell’OIC 35 in cui si chiarisce che la previsione di indicazioni classificatorie più puntuali avrebbe richiesto maggior tempo e che ulteriori considerazioni in materia saranno sviluppate in futuro dopo una prima fase di applicazione (“Post Implementation Review”). La scelta appare a chi scrive opportuna sia perché il principio contabile potrà così portare a sistema una serie di soluzioni della prassi operativa che oggi sono assenti, sia perché sul tema specifico della classificazione dei proventi da raccolta pubblica di fondi sono dedicate apposite disposizioni contenute nelle linee guida dell’art. 7 pubblicate dal Minlavoro nel giugno 2022.

Tabella - Classificazione e informativa dei componenti economici afferenti potenzialmente a più classi

OIC 35 Principio Contabile Ets

12. L’ente fornisce informativa nella relazione di missione circa i criteri seguiti per la classificazione nelle diverse aree previste nel rendiconto gestionale.

...

Motivazioni alla base delle decisioni assunte

6. In risposta alla consultazione sulla bozza di principio contabile sono stati segnalati che alcuni problemi classificatori degli oneri e dei proventi nel rendiconto gestionale. In particolare è stato rilevato il problema che alcune transazioni non sinallagmatiche possano rientrare in diverse definizioni. Ad esempio possono essere considerati proventi da raccolta fondi, erogazioni liberali oppure contributi privati. L’individuazione di un criterio di classificazione unico richiede un periodo di analisi e di verifica empirica non compatibile con i tempi di emanazione del principio contabile. Pertanto, si è ritenuto opportuno prevedere nel principio contabile un criterio di classificazione che muove dalle definizioni del glossario contenute nel decreto ministeriale e una regola di disclosure dei criteri di classificazione adottati dall’ente per i proventi che potrebbero essere classificati in diverse voci del rendiconto gestionale. Ciò consente al lettore del bilancio di avere sufficienti informazioni per comprendere i valori iscritti nel rendiconto gestionale e poter svolgere una comparazione con altri enti. Nel frattempo l’OIC ha deciso di avviare una fase di Post Implementation Review con l’auspicio che attraverso la raccolta di evidenze empiriche sui criteri di classificazione adottati in un arco temporale sufficientemente ampio si possano risolvere nel principio contabile tali problemi applicativi.

...

8.2. Il trattamento contabile secondo la prassi precedentemente in uso

Considerata l'importanza delle erogazioni liberali e delle altre operazioni non sinallagmatiche, anche a livello internazionale, gli standard contabili che trattano tali tematiche sono solitamente i principi contabili degli enti non lucrativi¹⁵⁸.

A livello nazionale, il Gruppo di lavoro enti non profit del Consiglio nazionale dei ragionieri e periti commerciali (CNRPC o CNR) e la Commissione "Aziende non profit" del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (CNDC) hanno emanato a inizio anni 2000 appositi documenti sul tema affrontando tematiche che si ripropongono a tutt'oggi nella scelta della corretta tecnica di contabilizzazione delle poste¹⁵⁹.

L'Agenzia per il Terzo settore si è dedicata solo parzialmente all'analisi del trattamento contabile delle operazioni e degli eventi rilevanti, occupandosi più nello specifico degli schemi di bilancio.

In ultimo, nel corso del 2011, il Tavolo tecnico ha pubblicato la bozza di principio contabile per gli enti non profit n. 2 "L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit", poi, non finalizzata.

Gli studi della Commissione del CNDC - che ha rappresentato insieme al lavoro del Gruppo di lavoro del CNR la base concettuale anche per l'emanazione dei futuri lavori - traggono origine dalla prassi contabile all'epoca emergente in materia di "not reciprocal transfer"¹⁶⁰.

Sin da allora il documento poneva le basi, su stimolo di quanto allora previsto dagli Us Gaap, per distinguere tra liberalità incondizionate e condizionate, quest'ultime intese

158 Si vedano solo per alcuni esempi anche: Accounting Standards Board (AcSB, 2018), CPA Canada Handbook, Part III - Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations (ASNPO), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ, 2017), Guidance for not-for-profit financial reporting in New Zealand, disponibile a: www.charteredaccountantsanz.com; FER (2020), *Raccomandazioni relative alla presentazione dei conti, Swiss GAAP RPC 21 109 Rendiconto di organizzazioni non-profit di pubblica utilità*; FASB (2016), ASU 2016-14, Not-for-Profit Entities (Topic 958), *Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities*.

159 Si vedano: CNR/GRUPPO DI LAVORO ENTI NON PROFIT, *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati e altre erogazioni liberali per enti non profit*, 2002; CNDC/COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT, *Raccomandazione 2, La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio delle aziende non profit*, 2002; Kunz A. (2004), *L'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*, op. cit.

160 Nello specifico, si rileva che il G4 + 1, "cartello" di standard setter di matrice anglosassone costituito per individuare le principali prassi, affermava che: "A not-reciprocal transfer is a transfer of resources that gives rise to an increase in assets or reduction in liabilities of the recipient in circumstances where the transferor does not directly receive approximately equal value in return". Si veda: G4 + 1, *Accounting by Recipients for Non-reciprocal Transfers*, 1999, 5.

quali liberalità accompagnate da una condizione risolutiva, in base alla quale il donatore mantiene il diritto di poter riprendere possesso delle risorse donate al verificarsi di determinate condizioni¹⁶¹.

Le liberalità incondizionate - intese, in via residuale, come liberalità che non prevedono clausole risolutive - erano poi distinte tra liberalità vincolate e non vincolate; il vincolo era inteso come un assoggettamento per volontà del donatore o di un terzo esterno a una serie di restrizioni o vincoli che ne limitano l'utilizzo¹⁶².

I vincoli erano classificati in: permanenti o temporanei. Questi ultimi erano, quindi, ulteriormente distinti in vincoli di tempo o di scopo, come indicato dalla Raccomandazione n. 2 ai paragrafi 15 e 16, di seguito riportati.

Tabella - Vincoli temporanei o permanenti

15. I vincoli temporanei possono essere di tempo come, ad esempio, quando si prevede che si possano utilizzare, per un certo periodo, solo i redditi prodotti da un'attività donata e, successivamente, alla scadenza del termine, liberamente fruire dell'intera contribuzione*. I vincoli temporanei possono essere di scopo, come quando si eroga una somma di denaro affinché essa venga utilizzata per uno specifico progetto.

16. I vincoli permanenti prevedono, in genere, che la risorsa erogata non possa mai essere alienata dall'azienda non profit, che può, però, utilizzarla per le sue esigenze operative, come nel caso della donazione di un'immobilizzazione materiale, o fruire permanentemente dei redditi prodotti dalla stessa.

* Il vincolo temporale potrebbe risultare anche in modo implicito, senza che sia richiamato in un apposito documento, come nel caso delle contribuzioni di attività di lunga durata, o delle donazioni monetarie destinate al loro acquisto, effettuate senza che sia specificato che esse possano essere vendute immediatamente.

Il documento indicava, ancora, che le erogazioni venissero iscritte in sede di prima rilevazione al loro "valore normale" identificato sostanzialmente con il valore di mercato (*fair value*).

Per quanto concerne il trattamento contabile era disposto che:

- › le liberalità prive di vincoli fossero imputate al rendiconto gestionale;
- › le liberalità con vincoli potessero essere iscritte secondo due criteri "alternativi":

161 Il codice civile dispone che: *"I contraenti possono convenire espressamente che il contratto si risolva nel caso che una determinata obbligazione non sia adempiuta secondo le modalità stabilite. In questo caso, la risoluzione si verifica diritto (1517) quando la parte interessata dichiara all'altra che intende valersi della clausola risolutiva"* (art. 1456 c.c.).

162 Si vedano: CNDC/COMMISSIONE "Aziende non profit", *Raccomandazione 2, op. cit.*, parr. 8 e ss.; FASB, SFAS 116, *op. cit.*, parr. 14 e ss.

- il trattamento contabile preferito, il quale prevedeva che le liberalità fossero iscritte come proventi *“nel periodo in cui sono ricevute o in quello in cui si acquisisce il diritto a riceverle”*. L'importo rappresentativo della liberalità sarebbe stato, poi, riclassificato al termine del periodo amministrativo ad apposito fondo vincolato di patrimonio netto.

Al di là delle distinzioni di appostamento nelle specifiche voci di cui alla Raccomandazione n. 1, il trattamento contabile non distingueva tra liberalità con vincoli temporanei e permanenti;

- Il trattamento contabile alternativo, il quale prevedeva di iscrivere le liberalità con vincolo di scopo o di tempo (temporaneo) come proventi nell'esercizio in cui queste sono ricevute (o in quello in cui si acquisisce il diritto a riceverle), differendo, poi, tra i risconti passivi il valore ancora non rilasciato all'esercizio (o agli esercizi) in cui le risorse diverranno libere dalla restrizione¹⁶³. Il rilascio delle risorse sarebbe, quindi, avvenuto nel corso del tempo in funzione delle utilità economiche ricevute nell'esercizio e in corrispondenza con l'ammortamento del bene stesso.

Era, poi, previsto che le liberalità permanentemente vincolate dovessero essere direttamente imputate a una apposita voce del patrimonio netto permanentemente vincolata in base alla prospettiva che *“le contribuzioni definitivamente ristrette non dovrebbero mai essere destinate alle spese associate alle attività di erogazione di servizi dell'azienda e, quindi, l'organizzazione deve escludere tali contributi dai ricavi disponibili per gli oneri correnti”*¹⁶⁴.

- › Il trattamento delle liberalità condizionate, se l'avveramento della condizione era ritenuto remoto o poco probabile al momento dell'acquisizione del diritto a percepire le stesse, era equiparato a quello delle liberalità vincolate. Se, in seguito, il verificarsi della condizione fosse divenuto probabile, si disponeva di iscrivere apposito fondo rischi e oneri. Laddove, in ultimo, l'avveramento appariva da subito probabile, occorreva trattare la liberalità come un “acconto” e iscrivere da subito una voce di debito.

163 Parte della dottrina, in realtà, ha sottolineato che sarebbe opportuno distinguere le liberalità vincolate in relazione alla natura del vincolo, considerando la finalità delle correlate erogazioni. In questo modo, le liberalità con vincolo di tempo permanente dovrebbero essere imputate direttamente a patrimonio netto, in ragione del fatto che la finalità del donatore consiste nell'accrescere il patrimonio dell'ente beneficiario. In questo senso, si veda SÒSTERO U. (2003), *La rappresentazione contabile delle liberalità vincolate ricevute dalle aziende non profit*, Rivista dei dottori commercialisti, 4, 707 e ss.

164 Si veda: CNDC/COMMISSIONE “AZIENDE NON PROFIT”, Raccomandazione n. 2, *op. cit.*, par. 27.

Anche la Commissione del CNR si rifaceva allo SFAS 116, *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, per la definizione della propria analisi contabile, anche se le conclusioni a cui il Gruppo di lavoro era giunto si differenziavano in parte da quelle del CNDC. Dopo aver distinto le liberalità in funzione degli specifici riferimenti giuridici, il Gruppo di lavoro che, ai fini della collocazione in bilancio, si rifaceva agli schemi societari indicati dal Legislatore del codice civile, prevedeva in alcuni casi per le donazioni di denaro, di elementi immobili e di partecipazioni il passaggio diretto a patrimonio netto nel caso in cui il vincolo o la condizione evidenziasse un “incremento patrimoniale permanente”.

L’Agenzia per le Onlus distingueva, ai fini contabili, esclusivamente tra erogazioni con vincoli e senza vincoli.

Le erogazioni liberali con vincoli erano definite come quelle “...*assoggettate per volontà del donatore o, comunque, di un terzo esterno, a una serie di restrizioni, di vincoli che ne limitano l’utilizzo in modo temporaneo o permanente*”. Queste erano da imputare direttamente a patrimonio netto.

L’Agenzia per le Onlus prevedeva, poi, che per le liberalità senza vincoli intese come quelle liberalità “erogate senza che un vincolo o una condizione, imposta dal donatore, ne limitino l’utilizzo” la soluzione rappresentativa più adatta fosse l’imputazione al rendiconto gestionale. L’Agenzia aggiungeva che le erogazioni liberali senza vincoli erano solitamente liberalità “di più soggetti, ciascuna generalmente di entità non rilevante” e che queste “vanno allocate nella c.d. raccolta di fondi”.

In ultimo, nel caso in cui fossero gli amministratori a decidere di applicare un vincolo, l’ente avrebbe dovuto girare al patrimonio netto le liberalità non ancora utilizzate¹⁶⁵.

La Bozza di principio contabile del Tavolo tecnico richiedeva in via generale di iscrivere tutte le liberalità nell’attivo patrimoniale con contropartita un provento del rendiconto gestionale. Tuttavia, si distingueva, poi, tra:

- › liberalità non vincolate, iscritte nell’attivo patrimoniale con contropartita imputata integralmente nel rendiconto gestionale;
- › liberalità vincolate per volontà del donatore o degli organi decisionali. I vincoli, anche in questo caso, potevano essere concepiti come permanenti o temporanei (di scopo o di tempo). In ogni caso, si prevedeva l’iscrizione della contropartita dell’elemento (monetario o non monetario) nel rendiconto gestionale con storno in sede di destinazione dell’avanzo economico al patrimonio netto. Tuttavia, erano previste diverse modalità di contabilizzazione degli elementi non monetari donati.

165 Le citazioni precedenti sono tratte da: AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee guida, op. cit.*, capitolo II, 2.

L'importo iscritto nel rendiconto gestionale per *liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati ad incrementare durevolmente il valore dell'ente* (es., immobili di valore artistico) è imputato ai "Fondi vincolati destinati da terzi". L'elemento iscritto nell'attivo patrimoniale, se ammortizzato, avrebbe liberato per medesimo importo dell'ammortamento il fondo vincolato.

Le *liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati all'utilizzo strumentale al perseguimento del fine istituzionale* (es., autovetture) e le *liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati alla reperibilità di risorse da impiegare nell'attività istituzionale* (es., immobili destinati a locazione) sono contabilizzate in conformità a quanto previsto per tali poste;

- › liberalità condizionate, da considerarsi alla stregua delle liberalità vincolate, qualora - come indicato anche nella Raccomandazione n. 2 del CNDC - la possibilità che la condizione si avverasse era ritenuta remota o poco probabile. Nel caso contrario in cui la condizione sospensiva risultasse probabile, veniva prevista la necessità di effettuare apposito accantonamento a un fondo rischi e oneri.

Veniva aggiunta l'interessante ulteriore casistica delle liberalità destinate ad enti terzi in cui, come accade spesso negli enti *grant making* e negli enti filantropici, l'ente che riceve è un intermediario che riceve per "girare" a terzi. In tal caso l'importo rappresentativo della liberalità non transita per il rendiconto gestionale, bensì allocato direttamente nel passivo patrimoniale in una voce di debito sino al momento in cui la liberalità non viene dismessa.

Tabella - Schemi di sintesi dei trattamenti previsti dalla prassi contabile “antecedente”

	Tipologie di liberalità	Trattamento contabile	Contabilizzazione
CNDC	Prive di vincoli		Imputazione al rendiconto gestionale
	Con vincoli (di tempo o scopo)	Trattamento preferito	Iscrizione come proventi “nel periodo in cui sono ricevute o in quello in cui si acquisisce il diritto a riceverle”. Riclassificazione al termine del periodo amministrativo ad apposito fondo vincolato di patrimonio netto. Nessuna distinzione per le liberalità con vincoli temporanei e permanenti.
		Trattamento alternativo consentito	Iscrizione delle liberalità con vincolo di scopo o di tempo (temporaneo) come proventi nell’esercizio in cui queste sono ricevute (o in quello in cui si acquisisce il diritto a riceverle). Differimento tra i risconti passivi del valore ancora non rilasciato all’esercizio (o agli esercizi) in cui le risorse diverranno libere dalla restrizione. Iscrizione delle liberalità permanentemente vincolate direttamente al patrimonio netto permanentemente vincolato.
	Condizionate		Da considerarsi alla stregua delle liberalità vincolate, qualora la possibilità che la condizione si avverasse era ritenuta remota o poco probabile. Se, poi, il verificarsi della condizione sospensiva diviene probabile, è prevista l’iscrizione in contropartita della iscrizione di un provento nel rendiconto gestionale di un apposito fondo rischi e oneri. Laddove l’avveramento della condizione sospensiva appare da subito probabile, è iscritta da subito una voce di debito in contropartita dell’iscrizione del valore patrimoniale dell’elemento donato nell’attivo patrimoniale.
CNR	Donazioni in denaro		Al ricevimento della donazione in denaro, sono movimentate le disponibilità liquide e in contropartita: <ul style="list-style-type: none"> › i proventi (ordinari) dell’esercizio o, nel caso rappresentino un aumento permanente del patrimonio o siano imposti dei vincoli, una riserva specifica, parte del patrimonio netto; › è movimentata una riserva specifica, parte del patrimonio netto, in quanto vi è un incremento patrimoniale permanente.
	Donazioni di beni non costituenti immobilizzazioni		Deve essere rilevato l’onere relativo all’acquisto (figurativo) dei beni e in conto economico il provento relativo alla donazione in natura.
	Donazioni di immobilizzazioni materiali e immateriali	Trattamento contabile 1	Il bene ricevuto è iscritto tra le immobilizzazioni ed ha come contropartita un provento ordinario.
		Trattamento contabile 2	Il bene ricevuto è iscritto tra le immobilizzazioni ed ha come contropartita una riserva del controvalore dell’immobilizzazione stessa.

	Tipologie di liberalità	Trattamento contabile	Contabilizzazione
	Donazioni di titoli e partecipazioni considerati immobilizzazioni o attivo circolante		Iscrizione dell'elemento nell'attivo patrimoniale con: <ul style="list-style-type: none"> › contropartita un provento ordinario, se la donazione o il legato non ha vincoli ed è classificabile nell'attivo circolante; › incremento diretto, in quanto si tratta di un aumento del patrimonio, di una riserva che rispecchi eventuali vincoli imposti dai donatori, qualora si tratti di titoli classificabili tra le immobilizzazioni.
Agenzia per le Onlus	Senza vincoli		Imputazione al rendiconto gestionale e, in termini generali, allocate nella c.d. raccolta di fondi.
	Assoggettate a vincoli da parte di terzi		Imputazione diretta a patrimonio netto.
	Assoggettate a vincoli internamente		Nel caso in cui siano gli amministratori a decidere di applicare un vincolo, l'ente gira al patrimonio netto le liberalità non ancora utilizzate.
Tavolo tecnico (documento in bozza)	Senza vincoli		Imputazione al rendiconto gestionale.
	Liberalità vincolate per volontà del donatore o degli organi decisionali. I vincoli possono essere permanenti o temporanei (di scopo o di tempo)		Iscrizione della contropartita dell'elemento (monetario o non monetario) nel rendiconto gestionale con storno in sede di destinazione dell'avanzo economico al patrimonio netto. L'importo iscritto nel rendiconto gestionale per liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati ad incrementare durevolmente il valore dell'ente (es., immobili di valore artistico) è imputato ai "Fondi vincolati destinati da terzi. L'elemento iscritto nell'attivo patrimoniale, se ammortizzato, libera per medesimo importo dell'ammortamento il fondo vincolato. Le liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati all'utilizzo strumentale al perseguimento del fine istituzionale (es., autovetture) e le liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati alla reperibilità di risorse da impiegare nell'attività istituzionale (es., immobili destinati a locazione) sono contabilizzati in conformità a quanto previsto per tali poste
	Condizionate		Contabilizzate come liberalità vincolate, qualora la possibilità che la condizione si avveri è ritenuta remota o poco probabile. Se la condizione sospensiva risulta probabile, occorre effettuare accantonamento a un fondo rischi e oneri.

Anche l'analisi della prassi internazionale esistente alla data di stesura del d.m. 5 marzo 2020 appare assai significativa. Non è questa la sede per poter riproporre il dibattito che si è sviluppato a livello internazionale, soprattutto a fine anni '90. Tuttavia, occorre rilevare che buona parte della prassi esistente predilige l'iscrizione delle *non-exchange transaction* nel rendiconto della gestione, quale evento di competenza dell'esercizio in cui lo stesso ha avuto luogo. Di seguito, si riporta un approfondimento esemplificativo dell'approccio adottato dal già citato IPSASB, per il quale l'elemento distintivo per il trattamento contabile da adottare è rinvenibile nell'esistenza di vincoli (*restrictions*), caso che comporta l'iscrizione della liberalità nel rendiconto gestionali, o di condizioni

(conditions), caso che comporta la sospensione del provento con rilascio dello stesso al momento di avveramento della condizione.

Approfondimento - La contabilizzazione delle operazioni senza corrispettivo equivalente (operazioni non commerciali) nella prospettiva degli *International Public Sector Accounting Standards*

Nella prospettiva dell'IPSASB, in sintesi, se l'ente riceve in dono senza vincolo o con vincolo un'attività valutata al fair value per 1.000, al momento in cui si verificano le condizioni per la rilevazione, nel libro giornale riportiamo una scrittura del tipo:

Attività per operazioni non commerciali	a	Proventi da operazioni non commerciali	1.000
---	---	--	-------

Nel caso in cui l'ente riceva, al contrario, il medesimo bene in dono con condizione di restituzione dello stesso in caso di mancato avveramento della condizione, le scritture (generica) da effettuare saranno del tipo:

Attività per operazioni non commerciali	a	Proventi da operazioni non commerciali	1.000
Proventi da operazioni non commerciali	a	Passività per obbligazioni su operazioni non commercial	1.000

È evidente che gli importi dello storno a voce del passivo potrebbero non coincidere nel caso in cui la condizione interessasse solo parte della liberalità che è oggetto di rilevazione.

L'esecuzione delle operazioni che comportano il venir meno della condizione, implicano la eliminazione della passività e la rilevazione del correlato provento. Nel momento in cui, quindi, l'ente "elimina" la condizione sospensiva, avremo:

Passività per obbligazioni su operazioni non commerciali	a	Proventi da operazioni non commerciali	1.000
--	---	--	-------

I costi sostenuti per l'esecuzione delle connesse operazioni saranno iscritti in linea con quanto previsto dagli specifici principi contabili; per tale motivo, se la condizione prevedesse, per esempio, la erogazione liberale di un immobile solo nel caso in cui questo fosse adibito a struttura di accoglienza per anziani, i costi di ristrutturazione dell'immobile dovrebbero essere sospesi come migliorie su beni di terzi per poi essere incorporati nel valore dell'immobile al momento in cui è "formalizzato" il passaggio di proprietà definitivo del bene.

8.3. Le disposizioni del principio contabile dell'Organismo Italiano di Contabilità

8.3.1. La classificazione e la rilevazione iniziale delle transazioni non sinallagmatiche

La tematica delle erogazioni liberali, nella cui fattispecie sono incluse anche le transazioni a valore simbolico, copre, come giusto che sia, ampio interesse per il principio contabile dell'OIC. Occorre, quindi, considerare con attenzione il contenuto del decreto 5 marzo 2020 e lo sviluppo del trattamento contabile definito da OIC nel principio contabile. Nell'esame del trattamento contabile, esamineremo le previsioni tecniche individuate dallo *standard setter*, facendo riferimento principalmente alle erogazioni liberali (si veda tabella sottostante per le definizioni del Glossario), tenuto in considerazione che tali previsioni sono riferibili anche alle altre transazioni non- sinallagmatiche.

Risulta “confermata” dagli schemi e dal Glossario la classificazione tra erogazioni liberali non vincolate, vincolate e condizionate^{166 167}. Tale distinzione porta conseguentemente anche a un distinguo a livello di contabilizzazione.

Tabella - Definizioni delle erogazioni contenute nel Glossario

Erogazioni liberali – atti che si contraddistinguono per la coesistenza di entrambi i seguenti presupposti:

- b. l'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;
- c. lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione).

Erogazioni liberali vincolate – liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell'Organo amministrativo dell'ente, ad una serie di restrizioni e/o di vincoli che ne delimitano l'utilizzo, in modo temporaneo o permanente.

¹⁶⁶ Peraltro, tale ripartizione sembra in tempi recenti confermata anche a livello internazionale. Si veda per tutti: FASB (2018), Accounting Standards Update 2018-08-Not-for-Profit Entities (Topic 958): *Clarifying the scope and accounting guidance for contributions received and contributions made*.

¹⁶⁷ Ai fini contabili, si consideri anche che i già citati principi contabili internazionali dell'IPSASB definiscono le “condizioni relative alle attività trasferite” (Conditions on transferred assets) come: “[c]lausole che specificano che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio incorporati nell'attività devono essere consumati dal destinatario, così come indicato, oppure che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio devono essere restituiti al trasferente”. Le “clausole relative ad attività trasferite” (Stipulations on transferred assets) sono, invece, definite come: “[c]lausole presenti in leggi o regolamenti, o in un accordo vincolante, imposte sull'utilizzo di una attività trasferita da entità esterne all'entità che redige il bilancio”. Si veda: IPSASB (2006), IPSAS 23, *Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (imposte e trasferimenti)*, par. 7.

Erogazioni liberali condizionate – liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa.

Il principio di fatto distingue le seguenti tipologie di erogazioni liberali:

- › erogazioni liberali con vincoli:
 - posti da organi istituzionali;
 - posti da terzi;
- › erogazioni liberali condizionate;
- › erogazioni liberali senza vincoli e condizioni.

I prossimi paragrafi esamineranno i principali aspetti contabili legati alle predette casistiche, con l'aiuto di alcune illustrazioni applicative. Per il momento concentriamo, quindi, l'attenzione sugli aspetti classificatori e di rilevazione.

Anzitutto, la definizione di “erogazione liberale” è naturalmente piuttosto ampia. Sembrerebbe, quindi, utile fornire, ai fini contabili, alcune ulteriori specifiche al fine di evidenziare “quali” liberalità siano iscrivibili ai fini del bilancio e “quando” queste possano essere iscritte come proventi figurativi.

La rilevazione dell'erogazione liberale avviene nel momento in cui la stessa ha luogo. Più specificamente, sembra possibile affermare che l'erogazione è iscritta in bilancio allorquando sorge un diritto giuridico ad ottenere la stessa. Non sono, quindi, iscrivibili in bilancio le cosiddette “*promesse di liberalità*”. Queste erano considerate dalla Commissione “Aziende non profit” del CNDC e definite dall'allora Quadro sistematico come “*liberalità non certe che saranno erogate all'Anp solo al verificarsi o al non verificarsi di uno o più eventi futuri incerti e non totalmente sotto il controllo dell'azienda*”¹⁶⁸.

In sostanza, le promesse rappresentano attività potenziali che, in ossequio al principio della prudenza, non possono essere iscritte in bilancio¹⁶⁹.

Rileva ai fini della predisposizione del bilancio anche il fatto che non sono poste distinzioni tra le erogazioni liberali in moneta e le erogazioni liberali “non monetarie”.

La relazione di missione dovrà, poi, fornire “una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute”; in coordinamento con le disposizioni di bilancio, si ritiene che la rela-

168 Si veda CNDC/COMMISSIONE “AZIENDE NON PROFIT”, *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit*, par. 70.

169 Evidentemente, le condizioni poste in essere nelle richiamate “liberalità condizionate” non hanno niente a che vedere, in quanto l'accordo tra Ets e donatore già perfeziona l'erogazione della liberalità. In tal caso la “promessa” consiste nel diritto automatico del beneficiario di godere della liberalità nel caso in cui la condizione sia soddisfatta.

zione debba individuare (evidentemente se rilevanti) i vincoli, le condizioni e, per contro, l'assenza di vincoli e condizioni.

Per gli Ets di piccole dimensioni, la tematica (giustamente) si semplifica; essendo il sistema di rilevazione orientato a rilevare le sole movimentazioni di cassa, le liberalità non monetarie non producono alcuna rilevazione finalizzata alla produzione del rendiconto per cassa.

Le erogazioni liberali monetarie produrranno una variazione finanziaria positiva, con la principale conseguenza di richiedere una classificazione dell'entrata nella sezione di riferimento.

Per quanto concerne più specificamente i contributi pubblici, l'OIC 35 dispone che:

- › i contributi pubblici in conto esercizio siano contabilizzati come erogazioni liberali senza vincoli o condizioni¹⁷⁰; mentre
- › i contributi pubblici in conto impianti siano contabilizzati così come previsto per tutte le altre transazioni non sinallagmatiche.

Il documento della commissione distingue, in aggiunta, concettualmente tra le liberalità condizionate e vincolate. Le prime sono accompagnate da una condizione risolutiva, in base alla quale il donatore mantiene il diritto di poter riprendere possesso delle risorse donate al verificarsi di determinate condizioni¹⁷¹.

170 Diversamente, si ricorda che i contributi in conto esercizio (pubblici o privati) sono contabilizzati per le società come indicato dall'OIC 12, par. 56, ossia: “[...] rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l'onere degli 14 interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dalla società, i quali sono portati in detrazione alla voce C17 “interessi ed altri oneri finanziari” (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, sono invece compresi nella voce C16 “altri proventi finanziari”). I contributi in conto esercizio sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirla, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. Devono essere rilevati anche i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).

Tra i contributi in conto esercizio sono compresi quelli relativi all'acquisto di materiali. Ai fini della valutazione delle rimanenze, tali contributi sono portati in diminuzione del costo di acquisto dei materiali: in questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Pertanto, i costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi della produzione, alla voce B6), al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti; la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è indicata nelle voci B11) o A2) al netto dei contributi ricevuti (cfr. paragrafo 14 OIC 13 “Rimanenze”).

171 Il codice civile dispone che: “I contraenti possono convenire espressamente che il contratto si risolva nel caso che una determinata obbligazione non sia adempiuta secondo le modalità stabilite. In questo caso, la risoluzione

Uno spartiacque importante per identificare dove debba essere iscritta la liberalità è specificamente connesso alla esplicita previsione che le movimentazioni rilevate nei prospetti quantitativi (stato patrimoniale e rendiconto gestionale) non comportano la rilevazione dei proventi e dei costi figurativi, e viceversa.

Questo non significa che, come avremo meglio modo di illustrare in seguito (si veda par. 8.3.6.), la medesima operazione non possa essere rappresentata in parte nei prospetti quantitativi e, in altra parte, “sotto la linea” come provento o costo figurativo.

8.3.2. Valutazione iniziale

Il paragrafo 16 dell’OIC 35 esordisce affermando che “[l]e transazioni non sinallagmatiche ... danno luogo all’iscrizione in bilancio di attività rilevate al fair value alla data di acquisizione”¹⁷².

Osservato che esistono apposite previsioni fiscali al fine di definire il valore deducibile o detraibile del donante¹⁷³, la prospettiva dell’Ets, in qualità di beneficiario della liberalità, dovrebbe essere quella di iscrivere il bene donato al fair value esistente alla data in cui è riferibile la rilevazione in bilancio¹⁷⁴, stante che il riferimento di cui all’art. 3, co. 2 del

si verifica diritto (1517) quando la parte interessata dichiara all’altra che intende valersi della clausola risolutiva” (art. 1456 c.c.).

172 Il successivo paragrafo 17 prevede che “[i]n contropartita all’iscrizione in bilancio delle attività sono rilevati dei proventi nel rendiconto gestionale...”. La contabilizzazione delle transazioni non sinallagmatiche sarà esaminata nei successivi paragrafi.

173 L’art. 83, co. 1 del Cts recita che: “[d]all’imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all’articolo 79, comma 5, per un importo complessivo in ciascun periodo d’imposta non superiore a 30.000 euro. L’importo di cui al precedente periodo è elevato al 35 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l’erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato. La detrazione è consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall’articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. (69)”.

174 Il co. 2 del sopra citato art. 83 del Cts afferma che: “[l]e liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all’articolo 79, comma 5, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l’eccedenza può essere computata in aumento dell’importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare. Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, sono individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d’imposta e sono stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità di cui ai commi 1 e 2. Il decreto ministeriale del 28 novembre 2019 riporta, quindi, che:

Cts dovrebbe prevedere un utilizzo per analogia delle previsioni contenute nei principi contabili nazionali delle società¹⁷⁵.

Un esame approfondito del concetto più volte menzionato di fair value porterebbe lontano¹⁷⁶. I principi contabili internazionali definiscono il fair value come: “il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un’attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione”¹⁷⁷. In sostanza ed estrema sintesi, si tratta in una prospettiva valutativa di un valore normale di mercato, ancorché determinato su basi convenzionali definite nei principi contabili medesimi.

In linea teorica, quindi, il fair value identifica l’ipotetico prezzo di cessione (“exit price”), ossia il valore attribuito al bene da soggetti terzi all’impresa. Il *fair value* dovrebbe essere un valore basato su “input osservabili” e, quindi, verificabile.

-
- l’ammontare della detrazione o deduzione è misurata in funzione del “valore normale” del bene donato, laddove con valore normale in termini generali si intende, ai sensi dell’art. 9 del dPr n. 917 del 1986 (TUIR), “il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”;
 - nei casi di beni strumentali, il valore normale è dato dal residuo valore fiscale all’atto del trasferimento;
 - nei casi in cui la donazione interessa i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa, nonché materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, l’ammontare deducibile è determinato con riferimento al minore tra il valore normale e il valore determinato ai sensi dell’art. 92 del TUIR.

Si vedano anche: SERVIDIO S., (2020), Nuove regole per le donazioni in natura agli enti del Terzo settore, in *Cooperative, Enti non profit*, Wolters Kluwer, n. 4/2020; MANFREDONIA M., SEPIO G. (2020), *Beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa*, Nt+Plus, *Il Sole 24 Ore*, disponibile a: https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/donazioni-terzo-settore-agevolazioni-non-cumulabili-AD3W5Td?refresh_ce=1.

175 Si veda: OIC (2016), OIC 16, *Immobilizzazioni materiali*, par. 47.

176 Per una breve analisi dell’introduzione nel panorama normativo nazionale del fair value, mi sia concesso di citare: POZZOLI M. (2000), *Nota esplicativa* in: CNDC-IASC, “Principi contabili internazionali IAS 2000”, Milano, *Il Sole 24 Ore*. Per uno studio più approfondito sulle tecniche di determinazione del fair value, si veda: TISCINI R., PAOLONE F. (2022), *Fair value accounting*, Torino, Giappichelli.

177 Si veda: IASB (2011), IFRS 13 Valutazione del fair value, Appendice A Definizione dei termini, introdotto nel panorama giuridico dell’Unione Europea per tramite del Regolamento (UE) n. 1255/2012 dell’11 dicembre 2012. Il concetto di fair value è stato sistematizzato dallo IASB, che precedentemente ne prevedeva una trattazione articolata a livello di singoli principi contabili applicativi, nel 2011. Con la pubblicazione dello standard, la definizione di fair value contenuta nello standard è stata rivisitata alla luce della post implementation review posta in essere dallo IASB, al fine di eliminare alcune incongruenze e ambiguità sorte nell’applicazione del concetto generale alle singole situazioni. Si veda: DEZZANI F., BUSSO D., BIANCONE P. (2020), *IAS/IFRS*, Milano, IPSOA, 5ed, cap. 39.

Non si incontrano grandi problemi nelle erogazioni liberali in denaro: il fair value è rappresentato dall'importo stesso ricevuto in donazione. Potrebbe non essere semplice, invece, è ricavare il valore "fair" di un elemento non monetario. Ai nostri fini, può essere utile riferirsi alla "fair value hierarchy" dell'IFRS 13, articolata sul seguente sistema a tre livelli:

- › la migliore evidenza del fair value sia data dalla presenza di un accordo vincolante di vendita;
- › se non esiste un accordo vincolante, è richiesto di verificare l'esistenza di un prezzo di mercato in un mercato attivo;
- › in ultimo (iii), in mancanza di tali input, il *fair value* può essere stimato in base alle migliori informazioni disponibili come "l'ammontare che la società potrebbe ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla vendita dell'attività in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili"¹⁷⁸. È utile, anche in un contesto non profit, osservare che solitamente la prassi esclude dal concetto di "parti consapevoli e disponibili" le cosiddette parti correlate, ossia quei soggetti che, in virtù dei loro rapporti con la società, potrebbero concludere le operazioni effettuate con la stesse a condizioni non di mercato¹⁷⁹.

Non sempre è possibile addivenire ad una misurazione attendibile del fair value di un elemento. Rari sono, infatti, i casi in cui si possa fruire alla data di redazione del bilancio di un accordo vincolante di vendita che approssimi adeguatamente il fair value di un elemento. Potremmo, infatti, avere un accordo vincolante ritenuto particolarmente basso (e che per tale ragione non è stato accettato); in tale circostanza, l'accordo non necessariamente riflette il valore equo di un elemento.

Il mercato immobiliare è il classico esempio di mercato attivo. In altre circostanze, soprattutto per le immobilizzazioni immateriali, non è reperibile alcun mercato attivo.

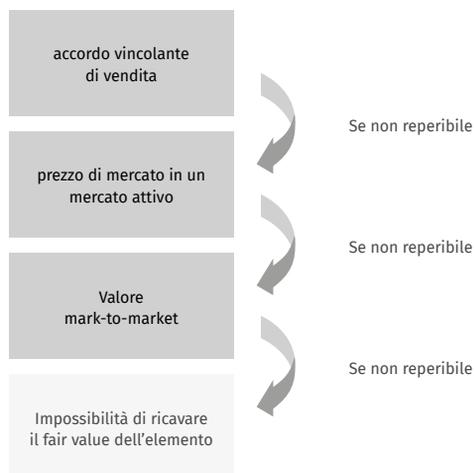
In ultimo, in assenza di input osservabili (tecniche (i) e (ii) di cui sopra), il redattore di bilancio dovrebbe addivenire alla misurazione del *fair value* per mezzo di una tecnica valutativa (*mark-to-market*). Tali misurazioni, dotate di una maggiore discrezionalità ri-

178 Si veda: OIC, OIC 9 (2016), Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, par. 17.

179 L'art. 2427 c.c. dispone che "[a]i fini dell'applicazione del primo comma, numeri 22-bis) e 22-ter), e degli articoli 2427-bis e 2428, terzo comma, numero 6-bis), per le definizioni di "strumento finanziario", "strumento finanziario derivato", "fair value", "parte correlata" e "modello e tecnica di valutazione generalmente accettato" si fa riferimento ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea". In particolare, il riferimento definitorio di "parte correlata" è rinvenibile nello IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate.

petto alle precedenti, non sempre pervengono a valori che possono essere considerati attendibili.

Figura - La determinazione quantitativa del fair value



8.3.3. Erogazioni liberali senza vincoli e condizioni

Laddove non sussistano vincoli, l'erogazione liberale viene iscritta al suo fair value nell'attivo patrimoniale, secondo i convenzionali criteri classificatori, in base alla destinazione attribuita alla stessa e come contropartita trova l'imputazione di un provento nel rendiconto gestionale.

Attività ricevuta come erogazione (SP) a Proventi da erogazioni liberali (RG)	xxx
---	-----

Il provento, se effettivamente riferito a una liberalità, è iscritto nell'area delle attività di interesse generale nella voce A4 Erogazioni liberali (si veda esempio sottostante).

Esempio - Erogazione liberale senza vincoli

Una società decide ad inizio esercizio X di effettuare la donazione di una autoambulanza a un'Organizzazione di volontariato che opera nel medesimo territorio. Il fair value dell'ambulanza è pari a € 35.000.

Anno X

BII4 Altri beni (SP)	a	A4 Erogazioni liberali (RG)	35.000
----------------------	---	-----------------------------	--------

L'autoambulanza ha vita utile pari a 5 anni. Ne consegue che a fine esercizio occorrerà in sede di assestamento iscrivere la pertinente quota di ammortamento pari a € 35.000*20% = € 7.000

A5 Ammortamenti (RG)	a	Fondo ammortamento Altri beni (SP)	7.000
----------------------	---	------------------------------------	-------

Stato patrimoniale

Attivo		Passivo	
BII4 Altri beni	28.000	AIV Avanzo /Disavanzo d'esercizio	28.000
Totale	28.000	Totale	28.000

Rendiconto gestionale

Oneri e costi		Proventi e ricavi	
A5 Ammortamenti	7.000	AIV Erogazioni liberali	35.000
Totale	7.000	Totale	35.000

È utile ribadire che il documento dell'OIC - partendo dall'impostazione scelta dal decreto ministeriale - prevede che l'erogazione liberale sia inizialmente iscritta al suo *fair value* con contropartita un provento da imputare nel rendiconto gestionale in base all'area di afferenza dello stesso.

8.3.4. Erogazioni liberali vincolate

Erogazioni liberali vincolate dall'organo amministrativo

Le erogazioni liberali vincolate dall'organo amministrativo¹⁸⁰ seguono un percorso che risulta modificato rispetto all'impostazione originaria della Bozza del principio contabile, in cui l'elemento ricevuto in donazione nell'attivo patrimoniale trovava contropartita nel patrimonio netto per essere poi rilasciato nel rendiconto gestionale in base alla sua competenza¹⁸¹.

L'attuale impostazione prevede che i proventi derivanti dalle erogazioni siano iscritti per competenza nel rendiconto gestionale.

180 L'OIC parla di vincoli posti dall' "organo amministrativo" sulla base anche di quanto previsto dal Glossario del decreto ministeriale. Tuttavia, si deve ritenere che tale vincolo possa essere posto anche da altri organi sociali (per es., l'assemblea), laddove tali prerogative (la possibilità di vincolare determinate risorse a specifici progetti) siano poste in capo ai suddetti organi. Chiaro che tale procedura dovrà trovare riscontro nelle indicazioni contenute nello statuto, al fine di poter essere considerate legittime.

181 Nella Bozza di principio contabile l'elemento donato iscritto nell'attivo patrimoniale trovava come contropartita le pertinenti voci della sottoclasse AII "patrimonio vincolato" del Patrimonio, rilasciate in contropartita al rendiconto gestionale (voce A4 "erogazioni liberali") in proporzione all'esaurirsi del vincolo. L'operazione veniva effettuata nel momento di rilevazione dell'erogazione.

Attività ricevuta come erogazione (SP) a Proventi da erogazioni liberali (RG)

xxx

Laddove l'organo amministrativo opti per vincolare delle liberalità a specifici progetti, occorrerà iscrivere l'obbligazione come costo dell'esercizio in cui è stato preso il vincolo. Nello specifico l'impegno preso dall'ente configura un accantonamento¹⁸² a una riserva vincolata.

Più specificamente, per far sì che l'impegno derivante dal vincolo possa essere adeguatamente rappresentato, il principio ha sfruttato l'indicazione contenuta nell'Introduzione dell'Allegato del decreto ministeriale, sulla base della quale è consentito di "aggiungere, laddove questo favorisca la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto", introducendo la voce e A9) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" (oppure E8) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" nel caso in cui le somme siano destinate alla copertura delle spese di supporto generale future). La contropartita non può che essere la specifica voce di Patrimonio Netto Vincolato All 2) "Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali"¹⁸³.

Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)

a Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)

xxx

Per rappresentare l'utilizzo delle risorse vincolate, il paragrafo 19 dell'OIC 35 adotta una strada che non risulta essere in precedenza praticata dagli enti. La riserva è rilasciata nei costi delle attività di interesse generale in contropartita alla voce A10) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali", oppure nei costi e oneri di supporto generale alla voce E9) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali", in proporzione all'esaurirsi del vincolo.

182 Si noti che l'accantonamento a fondo per l'OIC 31 "...rappresenta la contropartita economica (onere o perdita) correlata alla rilevazione patrimoniale, di competenza dell'esercizio, nei fondi per rischi e oneri". Si veda: OIC (2016), OIC 31, Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto, par. 8. Nel nostro caso, la contropartita, come detto, è rappresentata da una riserva vincolata, in quanto tale strada è esplicitamente configurata dal d.m. 5 marzo 2020. Per una soluzione simile, si veda anche: FASB (2016), ASU 2016-14, *Not-for-Profit Entities (Topic 958)*, op. cit..

183 Si veda: OIC (2022), OIC 35, *Principio contabile Ets*, par. 18.

Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)	a	Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)	xxx
---	---	--	-----

Anche tali voci risultano essere aggiunte in ragione della facoltà di aggiungere voci o sottovoci per esporre con chiarezza le operazioni eseguite. Bisogna osservare che tali voci, pur essendo incluse tra i costi, in realtà, rappresentano un componente positivo di reddito: la loro iscrizione nell'area dei costi (con segno negativo) di fatto svolge la funzione di "sterilizzare" i costi effettivamente sostenuti dall'ente nella gestione delle risorse poste a disposizione con l'erogazione liberale.

Non sempre è possibile determinare con un'associazione diretta il provento connesso all'erogazione, anche in ragione del fatto che la durata del vincolo potrebbe non essere definita; per stimare la proporzione del provento, come già avviene in ambito societario con l'iscrizione dei proventi differiti per tramite della "tecnica dei risconti" si fa riferimento all'utilizzo previsto del bene nell'attività svolta dall'ente (solitamente, la vita utile del bene).

Esempio - Erogazione liberale vincolate dall'organo amministrativo

Il 12 luglio dell'esercizio X, l'ente riceve in dono 50.000 euro. Nel corso della riunione del 25 luglio dell'esercizio X medesimo, l'organo amministrativo decide di vincolare tale importo alla manutenzione di un immobile da adibire a soggiorno per specifiche categorie di persone.

Anno X

CIV Disponibilità Liquide	a	A4 Erogazioni liberali (RG)	50.000
---------------------------	---	-----------------------------	--------

A9 Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)	a	AII2 Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)	50.000
---	---	--	--------

A fine esercizio l'ente ha complessivamente utilizzato risorse pari a 32.000 euro per la manutenzione. Tali importi gravano sul rendiconto gestionale come costi riducendo contestualmente le disponibilità liquide o generando debiti.

La riserva vincolata, in sede di scritture di assestamento viene rilasciata a rendiconto gestionale

AII2 Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)	a	A10 Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)	32.000
--	---	--	--------

Anzitutto, rileva osservare che il principale motivo alla base della modifica apportata alla Bozza di principio deve essere rinvenuta nella volontà di voler fornire una informativa orientata a mettere i lettori nelle condizioni di individuare la capacità dell'ente di ricevere erogazioni liberali ed altre liberalità, per tramite dell'iscrizione del valore monetario delle stesse nel rendiconto gestionale.

È evidente che nel caso in cui l'ente vincoli una erogazione liberale a un determinato scopo nel medesimo esercizio in cui la stessa è stata ricevuta, gli importi di periodo di provento (proventi da erogazioni liberali) e costo (accantonamento) coincideranno producendo un effetto nullo a livello di rendiconto gestionale.

Si deve, tuttavia, rilevare che risorse aventi diversa origine potrebbero essere integralmente impegnate per un progetto dall'organo amministrativo. È questo il caso in cui un ente che riceve 4 donazioni per un importo di 700 e raccoglie per tramite di attività diverse 500 decide di vincolare una somma pari a 800 per l'acquisizione di strumentazione idonea per laboratori medici.

Allo stesso tempo potremmo avere una discrasia temporale tra il momento in cui l'erogazione è ricevuta e la data in cui il vincolo viene definito dall'organo amministrativo. In tale circostanza, potremmo avere in un esercizio proventi in eccedenza che contribuiscono a determinare un avanzo economico (o ridurre un disavanzo) e in altro esercizio la rilevazione dell'accantonamento inerente alla sottostante obbligazione che comporta la rilevazione di un disavanzo (o il decremento di un avanzo).

A livello classificatorio, è utile osservare che l'intendimento del Minlavoro è stato quello di configurare i proventi da erogazioni liberali come proventi afferenti sempre all'area di interesse generale: la donazione, di fatto, è considerata come la volontà del donatore di "premiare" l'attività svolta, così da sostenerne l'operato. L'iscrizione dell'accantonamento, al contrario, risulta nel documento OIC imputabile nell'area delle attività di interesse generale o all'area di supporto generale; potrebbe essere quest'ultimo caso (l'iscrizione nell'area di supporto generale) il caso dell'utilizzo dei proventi da 5 per mille per la gestione "strutturale" (manutenzione sede, pagamento affitti sede, etc.) dell'organizzazione.

A parere di chi scrive, in realtà ci potrebbero essere altri (limitati) casi in cui l'obbligazione potrebbe afferire anche all'area delle attività diverse (per es., per interventi in aree storicamente gestite dall'ente, ancorché estranee alle attività di interesse generale). Ciò detto, è chiaro che tali situazioni risultano, in ogni caso, marginali rispetto a quelle definite dall'OIC e possono egualmente essere rappresentate anche a livello espositivo di bilancio dall'ente includendo voci simili a quelle prospettate da OIC, sempre in base al principio per il quale l'ente può aggiungere in bilancio ulteriori voci, laddove queste contribuiscono a fornire una rappresentazione più chiara rispetto a quella che altrimenti sarebbe ottenuta.

Erogazioni liberali vincolate da terzi

La contabilizzazione delle erogazioni liberali con vincolo esterno prevede un sistema di contabilizzazione differenziato rispetto a quanto previsto per le erogazioni liberali che presentano un vincolo interno.

L'ente che ha ricevuto una donazione con un vincolo posto da terzi rileva come contropartita dell'elemento donato iscritto nell'attivo una riserva iscritta in All 3) "Riserve vincolate destinate da terzi".

Attività ricevuta come erogazione (SP)	a	Riserva vincolata destinata da terzi (SP)	xxx
--	---	---	-----

Rilascia, quindi, la riserva in contropartita all'iscrizione del pertinente provento rappresentativo dell'erogazione liberale nel momento in cui si realizza la circostanza definita nel vincolo.

Riserva vincolata destinata da terzi (SP)	a	Erogazioni liberali (RG)	xxx
---	---	--------------------------	-----

A livello contabile, tale situazione si può correlare anche al sostenimento di costi necessari per liberare il vincolo.

Esempio 2 degli Esempi illustrativi dell'OIC 35 Principio contabile Ets¹⁸⁴

Nell'anno X un ente riceve 200.000 euro vincolati dal donatore al finanziamento di cinque borse di studio (due nell'esercizio X+1, tre nell'esercizio X+2). L'ente stabilisce che il vincolo è solamente previsto per decisione di terzi. Il rilascio della riserva al rendiconto gestionale avviene gradualmente sulla base dell'estinzione del vincolo (in proporzione ai costi sostenuti): in parte nell'anno X+1 (anno di sottoscrizione del contratto per le prime due borse di studio) e in parte nell'anno X+2 (anno di sottoscrizione del contratto per le rimanenti tre borse di studio).

L'ente effettuerà le seguenti scritture:

Anno X

CIV Disponibilità Liquide (SP)	a	All3 Riserve vincolate destinate da terzi (SP)	200.000
--------------------------------	---	--	---------

Bilancio anno X

Attivo		Passivo	
CIV Disponibilità liquide	200.000	All3 Riserva vincolata destinata da terzi	200.000
Totale	200.000	Totale	200.000

184 Si consideri che gli Esempi illustrativi non sono "parte integrante del principio". In definitiva, l'Ets potrebbe giungere alle medesime soluzioni di sintesi riportate nei prospetti di bilancio anche per tramite di sviluppi amministrativi differenti. Chiaro che le risultanze finali dovrebbero, si ribadisce, essere le medesime.

Non si ha, quindi, passaggio immediato al rendiconto di gestione.

Il rilascio del rendiconto di gestione avviene contestualmente al sostenimento del pertinente costo, legato nel caso dell'esempio all'erogazione della borsa di studio.

Quando ciò si verifica avremo:

A7 Oneri diversi di gestione (RG)	a	CIV Disponibilità liquide (SP)	80.000
All3 Riserve vincolate destinate da terzi (SP)	a	A4 Erogazioni liberali (RG)	80.000

La tecnica di contabilizzazione definita dal principio contabile rispecchia essenzialmente la fund accounting di origine nord americana¹⁸⁵, tramite cui si viene a rendicontare la gestione dei fondi destinati a specifici progetti. Può essere questo il caso, per esempio, della contabilizzazione di un finanziamento per progetto destinato alla realizzazione di un progetto in un Paese Terzo (per es., la realizzazione di una scuola o di un ospedale), come l'ottenimento di un contributo da parte di un ente locale per la gestione di un servizio (per esempio, i contributi per la gestione dei servizi di emergenza urgenza). La gestione di tali patrimoni che risultano parzialmente separati si sostanzia, in definitiva, nella distinta rilevazione del patrimonio ancora da liberare con riferimento al vincolo in essere.

8.3.5. Erogazioni liberali condizionate

Le erogazioni liberali condizionate, soggette a clausola di potenziale restituzione della donazione, sono rilevate nell'attivo patrimoniale in contropartita al debito iscritto nella voce D5) "debiti per le erogazioni liberali condizionate", il quale sarà, poi, rilasciato proporzionalmente al rendiconto gestionale in funzione del venir meno della condizione.

Esempio - Erogazioni liberali condizionate

Poniamo, per esempio, che un ente locale abbia donato un immobile destinato ad asilo con la condizione che lo stesso sia operativo entro 18 mesi. Se ciò non avviene, l'immobile deve essere restituito.

Le erogazioni liberali in natura sono valutate al valore di mercato, come indicato nel caso specifico dall'OIC 16, Immobilizzazioni materiali. L'immobile ha un valore di 100.000 euro.

¹⁸⁵ In realtà, la ratio della fund accounting trova origine in epoche remote; l'idea è da attribuire alla volontà di rendicontare i progetti anche a livello interno con una del tutto naturale esigenza informativa di avere una contabilità separata dell'andamento dei singoli rami di attività. Si veda per tutti: PAVAN A., DESSALVI B., PAGLIETTI P. (2018), *Fund Accounting from the Italian Early Tradition to the US GAAP for Governments*, International Journal of Public Administration, 41(9), 746-757. La "formalizzazione" della fund accounting è, tuttavia, da attribuire alla prassi rendicontativa delle mission drive entities nord-americane. Si veda per tutti: HERZLINGER R. E., SHERMAN H. D. (1980), *Advantages of fund accounting in nonprofits*, Harvard Business Review, 58(3), 94-105.

Alla data di detenzione dell'immobile, l'Ets rileva:

BII1 Terreni e fabbricati	a	D5 Debiti per le erogazioni liberali condizionate	100.000
---------------------------	---	---	---------

Nel momento in cui l'asilo diviene operativo, in mancanza di vincoli, avremo:

D5 Debiti per le erogazioni liberali condizionate	a	A4 Erogazioni liberali	100.000
---	---	------------------------	---------

Altre erogazioni liberali

Le altre erogazioni liberali, ossia le liberalità prive di vincoli o condizioni, sono iscritte nell'attivo patrimoniale in contropartita alla voce A4 "erogazioni liberali".

In sintesi, l'ente, nel caso in cui riceva 50.000 euro da un donatore, per il solo perseguimento della missione ideale, rileverà:

CIV Disponibilità liquide	a	A4 Erogazioni liberali	50.000
---------------------------	---	------------------------	--------

8.3.6. Proventi del 5 per mille

La rendicontazione del 5 per mille: lineamenti essenziali

I contributi del 5 per mille rientrano tra le transazioni non sinallagmatiche. I contributi in parole pensati originariamente per rappresentare un intervento temporaneo, ad oggi, sono considerati uno strumento di supporto riuscito per il sostenimento degli enti non profit, prima, e degli enti del Terzo settore adesso, visto che per poter accedere al contributo occorre essere iscritti nel Runts¹⁸⁶.

186 Si era creata una problematica concernente l'accreditamento al 5 per mille delle Onlus che, come noto, possono continuare ad essere tali sino alla entrata in vigore del regime fiscale del Titolo X del Cts, o meglio, sino al 1° gennaio dell'esercizio successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 101, co. 10. Su tale argomento, il Minlavoro nel proprio sito così sintetizza l'intervento normativo Accreditamento per le Onlus: "L'articolo 9, comma 6, del decreto legge 30 dicembre 2021, n. 228, convertito con modificazioni dalla legge n. 15 del 25 febbraio 2022, ha, inoltre, previsto che le Onlus iscritte all'Anagrafe delle Onlus continuano ad essere destinatarie della quota del 5 per mille dell'Irpef, con le modalità previste per gli enti del volontariato dal DPCM 23 luglio 2020. Limitatamente alle Onlus, resta ferma la competenza dell'Agenzia delle Entrate ai fini dell'accreditamento, della verifica dei requisiti di accesso e alla pubblicazione dei relativi elenchi, secondo le modalità previste, dal DPCM 23 luglio 2020, per gli enti del volontariato.

Pertanto, le Onlus iscritte alla relativa Anagrafe presentano l'istanza di accreditamento per l'anno 2022 all'Agenzia delle entrate (<https://agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/contributo-del-5-per-mille-2022/infogen-contributo-del-5-per-mille-2022>). Si è, quindi, venuto a creare un elenco permanente (almeno sino a cessazione del pertinente regime fiscale) delle Onlus, a cui si aggiungono le nuove richieste e le cancellazioni delle Onlus nel periodo successivo all'ultima pubblicazione dell'elenco predetto.

Approfondimento - Rendicontazione 5 per mille

Particolare attenzione sul fronte del 5xmille, dovrà essere posta da parte degli Ets che percepiscono contributi superiori o pari a 20mila euro sul piano della rendicontazione.

La piattaforma, infatti, mette a disposizione un modello di rendiconto distinto in differenti sezioni. La prima, quella anagrafica dell'ente, dovrà consentire allo stesso di indicare la denominazione sociale, il codice fiscale, la sede legale, l'indirizzo di posta elettronica, mentre la seconda e la terza saranno dedicate rispettivamente ai dati del legale rappresentante e al rendiconto delle spese. Una sezione, quest'ultima, di sola visualizzazione in cui poter indicare l'importo percepito del contributo e la data di assegnazione delle somme.

Il resoconto delle spese

Più complessa, invece, è la sezione "spese da rendicontare" in cui dovranno essere inserite informazioni legate all'impiego delle somme percepite.

Gli enti potranno, infatti, imputare le spese secondo differenti voci risorse umane (ad esempio personale); spese di funzionamento legate alla struttura; spese per acquisto di beni e servizi; spese per attività di interesse generale (ad esempio acquisto di beni e servizi strumentali, erogazioni a proprie articolazioni, enti terzi o persone fisiche). Le spese riportate dovranno essere pertinenti alle attività statutarie svolte dall'ente nonché effettive, comprovabili, tracciabili, contabilizzate e legittime. Con la conseguenza che nel rendiconto non potranno essere esposte le uscite effettuate a titolo di investimento, le somme in pagamento per multe e sanzioni o quelle sostenute dopo la cessazione dell'attività.

Completano poi il rendiconto ulteriori sezioni quali gli accontamenti pluriennali, la restituzione spontanea, gli allegati (i.e. l'elenco relativo ai giustificativi), le dichiarazioni legate al divieto di doppio finanziamento, il totale generale degli importi inseriti nelle differenti sezioni ed infine i dati di invio.

La relazione illustrativa

Da ultimo, particolare attenzione dovrà essere posta per quanto concerne la relazione illustrativa. Questa dovrà essere strutturata in forma discorsiva e dovrà contenere una parte (massimo una pagina) in grado di fornire una presentazione dell'ente delle sue finalità ed un'altra in cui dar conto delle attività concretamente svolte con le somme ricevute a titolo di cinque per mille.

Erogazioni vincolate

A livello bilancistico, vale la pena ricordare che gli importi ricevuti, iscritti nell'attivo patrimoniale, troveranno come contropartita l'iscrizione di proventi nella classe A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale (voce A5). I contributi da 5xmille sono ricompresi a livello di bilancio tra le "transazioni non sinallagmatiche" dell'OIC 35. Nello specifico questi sono normalmente assimilabili a erogazioni liberali vincolate dall'organo amministrativo, motivo per cui, secondo quanto previsto dall'OIC 35, al sorgere del vincolo l'ente accantona le risorse destinate con contropartita una riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali.

Gli Ets che redigono il bilancio nella forma del rendiconto per cassa non avranno di questi problemi "contabili", rilevando essenzialmente l'entrata di cassa nel momento in cui questa ha luogo.

Fonte: Nella relazione illustrativa le finalità dell'ente e la sintesi delle attività, Il Sole 24 Ore, 4 gennaio 2023.

Occorre, tuttavia, riflettere anche sul collegamento tra la contabilizzazione e la rendicontazione del 5 per mille¹⁸⁷. La richiamata rendicontazione del 5 per mille ha subito nel corso del tempo una sostanziale revisione. Non è questa probabilmente l'occasione per esaminare la rendicontazione del 5 per mille. Rileva, ad ogni modo, evidenziare che il Minlavoro, per tramite del decreto direttoriale n. 396 del 13 dicembre 2022 recante "linea guida per la rendicontazione del contributo del cinque per mille destinato agli Enti del Terzo settore", ha licenziato la modulistica inerente alla documentazione che gli enti del Terzo settore (Ets) percettori di contributi superiori o pari a 20mila euro, devono depositare nella piattaforma informatica dedicata del Ministero (si veda tabella che segue per una evidenziazione dei principali elementi rendicontativi). Tali enti, sono tenuti, ai sensi dell'art. 16, co. 5 del d.P.C.M. del 23 luglio 2020, a pubblicare sul proprio sito web, *"entro 60 giorni dal termine ultimo previsto per la redazione del rendiconto, gli importi percepiti e il rendiconto con la relazione illustrativa, dandone comunicazione entro i successivi sette giorni all'Amministrazione erogatrice"*. Tale obbligo non include i giustificativi che restano a disposizione di eventuali controlli posti in essere dall'Amministrazione.

Per gli enti che hanno ricevuto contributi inferiori a 20mila euro resta valida la documentazione messa a disposizione dalle precedenti linee guida (Decreto n. 488/2021) senza obbligo di trasmissione alla competente amministrazione.

A tutti gli enti percettori è richiesto di predisporre entro un anno dalla ricezione delle somme un rendiconto con annessa relazione illustrativa.

Le sanzioni previste sono particolarmente pesanti:

- › per gli enti che non effettuano la pubblicità della rendicontazione (o non trasmettono, ove richiesti, i documenti) è prevista una diffida da parte dell'Amministrazione a provvedere all'invio entro trenta giorni, con successiva irrogazione, in caso di inerzia, di una sanzione pecuniaria pari al 25% del contributo percepito;
- › per gli enti che non provvedano a rendicontare le somme, non inviino il rendiconto o la relazione, utilizzino le somme per finalità diverse da quelle perseguite istituzionalmente, o cessino la loro attività o eroghino di somme determinate su dichiarazioni mendaci, è previsto il recupero integrale dei contributi erogati da parte dell'Amministrazione competente.

¹⁸⁷ Per il legame tra accountability definita con la redazione di bilanci trasparenti e 5 per mille, si veda: MAGRASSI L., PAOLONE F., POZZOLI M. (2022), *Transparency in Italian Nonprofit Organizations: Is It More Burdensome or Beneficial?*, *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(3), 653-665.

Il 5 per mille in bilancio

È importante adesso, ai nostri fini, comprendere anche quale sia la connessione tra la rendicontazione del 5 per mille e la contabilizzazione dei proventi da 5 per mille nel bilancio.

Le uniche indicazioni che possiamo trarre dal decreto del 5 marzo 2020 del Minlavoro riguardano gli aspetti espositivi.

Per gli Ets che adottano gli schemi ordinari, nell'attivo patrimoniale è presente la voce C110) Crediti da 5 per mille. La scelta dell'inserimento dei crediti da 5 per mille nella classe dell'attivo circolante è coerente con l'impostazione dell'OIC 15, Crediti, che vuole che i crediti del circolante siano crediti legati all'area operativa (crediti commerciali), mentre i crediti iscritti nelle immobilizzazioni sono crediti legati ad operazioni di natura finanziaria (prestiti).

Nello specifico, il Glossario definisce i crediti da 5 per mille come lo *"importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille assegnati secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle Entrate"*. La definizione fornisce, quindi, anche un'indicazione importante per il momento in cui deve avvenire la rilevazione del credito coincidente con la pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari. La valutazione del credito è reperibile dal predetto elenco.

La contropartita dei crediti da 5 per mille è rappresentata dalla voce A5) Proventi del 5 per mille, inclusa nella classe A del Rendiconto gestionale. La posta include, come già evidenziato, i *"proventi derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle Entrate"*. In questo caso, la scelta di inserire la posta esclusivamente nell'area delle attività di interesse generale è rinvenibile nel voler considerare il provento legato al contributo che i contribuenti vogliono attribuire allo svolgimento da parte dell'ente dell'attività "istituzionale".

La contabilizzazione dei proventi del 5 per mille è, di base, assimilabile a quella delle erogazioni liberali vincolate per decisioni degli organi istituzionali.

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 per mille, l'ente iscriverà, in ossequio al principio di competenza, i soli proventi "utilizzati" al rendiconto gestionale, rinviando agli esercizi successivi tra i risonci passivi, l'ammontare di denaro ricevuto che non ha trovato ancora una propria manifestazione economica.

Gli Ets che redigono il bilancio nella forma del rendiconto per cassa rilevano ovviamente l'operazione solo nel momento in cui la stessa genera un flusso monetario, coincidente

con l'attribuzione dell'importo "dovuto". In tale momento si accresce il deposito bancario e si movimentata la posta del rendiconto A5) Entrate del 5 per mille.

Le Linee guida dispongono esplicitamente che: *"tutte le spese devono essere realmente pagate (con l'eccezione degli eventuali importi inseriti nella sezione "accantonamento"), sicché il rendiconto va redatto secondo il criterio di cassa".*

È, quindi, di tutta evidenza che:

- › gli enti che predispongono il bilancio nella forma "ordinaria" di cui all'art. 13, co. 1 del Cts potrebbero avere uno sfalsamento tra spese del 5 per mille rendicontate secondo un criterio di cassa e componenti reddituali imputati secondo una logica di competenza economica;
- › gli enti che predispongono il bilancio nella forma di rendiconto per cassa secondo gli schemi ministeriali avranno una coerenza nella "registrazione temporale" delle operazioni.

Per gli enti non piccoli ci sarà, quindi, un tema sostanziale di differenziazione che richiederà una "doppia" amministrazione, mentre per gli enti che adottano il rendiconto per cassa il tema è perlopiù di raccordo tra gli schemi rendicontativi inerenti al 5 per mille e al bilancio.

Poniamo che l'Ets abbia ricevuto nell'aprile 2022 l'iscrizione nell'elenco dei beneficiari del 5mille e che l'importo attribuitogli sia pari a €65.000.

Si suppone che con tale importo sia stato versato all'ente nel giugno 2022 e che l'ente abbia acquisito nel 2022 un'autovettura con cui svolgere attività sociale per €35.000 e abbia per la restante parte pagato per un progetto che interessa anche parte del 2023 due psicologi, tale per cui €15.000 sono stati pagati nel 2022 e i restanti €15.000 saranno corrisposti nel 2023.

Ets che redige il bilancio in forma "ordinaria"

Nell'aprile 2022 quando è stata comunicata l'assegnazione delle risorse sul sito dell'Agenzia delle Entrate, l'ente rileva il credito in virtù del diritto ad esigere gli importi:

C10 Crediti per 5per mille (SP)	a	A5 Proventi del 5per mille (RG)	65.000
---------------------------------	---	---------------------------------	--------

A giugno 2022 nel momento in cui tali importi sono introitati abbiamo:

CIV1 Banca c/c (SP)	a	C10 Crediti per 5per mille (SP)	65.000
---------------------	---	---------------------------------	--------

L'Ets impegna con delibera dell'organo competente gli importi per un progetto di recupero sociale. In base a quanto previsto dall'OIC 35:

Accantonamenti a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)	a	Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)	65.000
--	---	---	--------

Nel corso dell'esercizio, poi, l'ente acquisisce l'autovettura e corrisponde gli importi al professionista:

BIV Atri beni (autovettura) (SP)	a	CIV1 Banca c/c (SP)	35.000
B2 Servizi (RG)	a	CIV1 Banca c/c (SP)	15.000

In sede di predisposizione del bilancio, l'ente rileverà:

AII2 Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (SP)	a	A10 Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali (RG)	50.000
--	---	--	--------

Si assume che l'autovettura sia stata acquisita a fine esercizio e che, quindi, la stessa non sia ammortizzata per l'esercizio 2022.

In sede di predisposizione del bilancio d'esercizio 2022, in sintesi, avremo:

- › un incremento di €65.000 per l'entrata di banca derivante dall'attribuzione del 5permille rappresentato nell'attivo circolante dal deposito bancario iscritto nella voce CIV1) che trova contropartita nella voce A5) Proventi del 5 per mille;
- › un decremento di €50.000 del sopra citato deposito bancario per l'acquisto dell'autovettura e il pagamento del professionista rappresentato rispettivamente dall'iscrizione dell'autovettura tra le immobilizzazioni tecniche (€35.000) e dei costi per servizi (€15.000) per i servizi prestati dagli psicologi.
- › un impatto positivo sul risultato economico d'esercizio per € 15.000.

Ets che redige il bilancio in forma di rendiconto per cassa

Quando è stata comunicata l'assegnazione delle risorse sul sito dell'Agenzia delle Entrate nell'aprile 2022, l'ente non rileva alcunché non essendoci stata manifestazione monetaria.

A giugno 2022 nel momento in cui tali importi sono introitati abbiamo:

- › un incremento di Banca di €65.000 con una rilevazione di €65.000 come Entrate del 5permille.

Nel momento in cui l'Ets impegna gli importi per il progetto di recupero sociale, l'ente non rileva alcunché non essendoci stata manifestazione monetaria.

Nel corso dell'esercizio, poi, l'ente acquisisce l'autovettura e corrisponde gli importi al professionista, per cui l'Ets rileva:

- › un decremento di Banca di €35.000 per l'acquisto dell'autovettura e un decremento di Banca di €15.000 per servizi.

In sede di predisposizione del bilancio d'esercizio 2022, in sintesi, avremo:

- › un incremento di €65.000 per l'entrata di banca derivante dall'attribuzione del 5per mille rappresentato nel rendiconto per cassa dalla voce delle Entrate da attività di interesse generale A5) Entrate del cinque per mille;
- › un decremento di €50.000 per l'acquisto dell'autovettura e il pagamento del professionista rappresentato rispettivamente dalla delle Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi 1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale e dalla voce delle Uscite da attività di interesse generale A2) Servizi.
- › un impatto positivo sul risultato economico d'esercizio per € 15.000.

La rendicontazione del 5per mille deve avvenire entro 12 mesi dalla data di percezione del contributo. L'ente, avendo ricevuto più di €20.000, dovrà utilizzare il modello del decreto direttoriale decreto direttoriale n. 396 del 13 dicembre 2022, descrivendo con le modalità richieste l'attività svolta per tramite del contributo ricevuto e compilando, inviandolo al Minlavoro e pubblicandolo sul proprio sito, il modello rendicontativo richiesto.

8.3.7. Iscrizione delle erogazioni liberali nei prospetti quantitativi o tra i componenti figurativi

È, forse, opportuno concludere l'esame della contabilizzazione delle erogazioni liberali sistematizzando la relazione contabile tra le erogazioni liberali ricevute o effettuate imputate nei prospetti quantitativi di bilancio (stato patrimoniale e rendiconto gestionale) e le erogazioni liberali che possono essere iscritte tra i componenti figurativi.

Abbiamo già avuto modo di accennare che l'elemento discriminante per comprendere dove debba essere iscritta una erogazione liberale consiste nell'esistenza di una movimentazione finanziaria; più specificamente le operazioni che trovano un corrispondente nella contabilità, appunto in ragione della manifestazione finanziaria, hanno un riflesso nei prospetti di bilancio; le operazioni che non presentano manifestazione finanziaria, in quanto gratuite o rappresentative di un passaggio di risorse non rilevato in ragione del fatto che l'operazione non è eseguita a valori di mercato, possono trovare accoglimento nella tabella dei componenti figurativi.

Ai nostri fini, possiamo distinguere le seguenti casistiche:

- a) operazioni che prevedono movimentazioni finanziarie ai valori di mercato. Sono rilevate integralmente nei prospetti quantitativi secondo le normali convenzioni contabili;
- b) operazioni gratuite o a valore simbolico di acquisizione di beni immobilizzati o rimanenze. Comportano, alle condizioni già esaminate, l'iscrizione sopra la linea: in questo contesto, le movimentazioni finanziarie sono "integrate" nei prospetti quan-

titativi con la valutazione del *fair value* degli elementi donati (e l'iscrizione dell'elemento donato a tale valore) con la contestuale iscrizione in contropartita di un provento da erogazione liberale nel rendiconto gestionale;

- c) operazioni “gratuite” o a valore simbolico di beni o servizi diverse da quelle di cui al punto b). Queste, in quanto tali, possono transitare (per le operazioni a valore simbolico per il valore normale eccedente quello contrattuale) sotto la linea come componenti figurativi;
- d) operazioni che comportano dismissioni di beni o servizi a valore simbolico o significativamente inferiore. Le suddette operazioni comportano la cancellazione del bene dal bilancio e:
1. se trattasi di un bene immobilizzato si iscrive l'eventuale plusvalenza o minusvalenza in bilancio. L'eccedenza del valore normale rispetto al valore contabile può essere iscritta come costo figurativo;
 2. se trattasi di rimanenza, il costo viene integralmente “scaricato”. L'eccedenza del valore normale rispetto al valore contabile può essere iscritta come costo figurativo

Approfondimento - Prime considerazioni sull'apporto dei volontari in bilancio

a) Operazioni a valori di mercato

L'ente cede nell'Anno X un immobile a 18.000 euro.

L'immobile è stato acquistato a 15.000 euro quattro anni prima ed è ammortizzato con aliquote al 10%.

Anno X

BII1 Fondo ammortamento Terreni e fabbricati (SP)	a	BII1 Terreni e fabbricati (SP)	6.000
CIV1 Depositi bancari e postali (SP)	a	Diversi	18.000
		BII4 Terreni e fabbricati (SP)	12.000
		A10 Altri ricavi, rendite e proventi	6.000

b) operazioni “gratuite”

L'ente regala nell'Anno X un set di mascherine acquistate nell'Anno X-1 per un costo complessivo di 30.000 e del valore di 55.000.

Anno X

A8 Rimanenze iniziali (RG)	a	CIV Prodotti finiti e merci (SP)	30.000
----------------------------	---	----------------------------------	--------

L'eccedenza del fair value delle mascherine rispetto al loro costo può essere iscritta come costo figurativo. Per cui avremo quanto segue:

Costi e proventi figurativi

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale	25.000		1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale	25.000		Totale		

c) operazioni che comportano acquisizioni di beni o servizi a valore simbolico

Nell'Anno X una persona fisica decide di vendere a un ente un'autovettura del valore di 30.000 euro a 500 euro, quale rimborso per l'ultima manutenzione effettuata sul veicolo. Il costo dei 500 euro costituisce un prezzo simbolico. L'ente provvederà a iscrivere il bene in bilancio.

Anno X

BII4 Altri beni (SP)	a	Diversi	30.000
		CIV1 Depositi bancari e postali (SP)	500
		AIV Erogazioni liberali (RG)	29.500

Laddove l'acquisto fosse avvenuto a 15.000 euro (prezzo significativamente inferiore), la movimentazione finanziaria negativa sarebbe stata pari a 15.000 e il provento da erogazione liberale sarebbe stato pari a 15.000.

d) operazioni che comportano dismissioni di beni o servizi a valore simbolico o significativamente inferiore

d1) beni immobilizzati

L'ente vende a un altro ente un macchinario per analisi acquisito per 30.000 euro, ammortizzato per 10.000 euro, a 4.000 euro. Il valore di mercato è 23.000 euro.

Anno X

BII3 Fondo ammortamento Attrezzature (SP)	a	BII3 Attrezzature (SP)	10.000
Diversi	a	BII3 Attrezzature (SP)	20.000
CIV1 Depositi bancari e postali (SP)			4.000
A7 Oneri diversi di gestione (RG)			16.000

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale	3.000		1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale	3.000		Totale		

9. Componenti figurativi e attività volontaristica

9.1. Inquadramento generale

Una delle “novità più innovative” contenute nel decreto riguarda la rappresentazione dei costi e dei proventi figurativi, entro cui rientra la valorizzazione dell’attività volontaristica¹⁸⁸.

La valorizzazione del volontariato nelle realtà non profit - e la modalità con cui lo stesso è misurato - è un tema su cui i tecnici dibattono da decenni a livello nazionale e internazionale e non c’è dubbio che la scelta operata, seppur facoltativa, è destinata a fare scuola ed essere studiata anche fuori dai confini nazionali¹⁸⁹.

Il legislatore nell’ordine ha previsto per i non piccoli:

- › la facoltà di indicare a piè del rendiconto gestionale (e del rendiconto per cassa) dei costi e i proventi figurativi;
- › per gli Ets non piccoli, l’illustrazione nella relazione di missione di un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi. Il prospetto viene rappresentato solo se l’ente ha deciso di riportare la misurazione dei costi e dei proventi figurativi in calce al rendiconto gestionale;

Per gli Ets piccoli, resta in ogni caso la necessità di dare evidenza delle modalità tramite cui l’ente ha soddisfatto il test di secondarietà.

Il Glossario fornisce, inoltre, una indicazione di cosa debba intendersi per costi e proventi figurativi.

188 Si vedano: TOOLEY S., HOOKS J. (2020). *Accounting for Volunteers: Enhancing Organizational Accountability and Legitimacy*. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 49(1), 93–112.

189 Si veda: POZZOLI M. (2009), *Principi contabili per il Terzo settore*, op. cit.

Tabella - Costi e proventi figurativi nel bilancio degli Ets di non piccole dimensioni

RENDICONTO GESTIONALE

Costi e proventi figurativi*

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

* Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato già inserito nel rendiconto gestionale.

Relazione di missione

22) un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:

- › i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, co. 1 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i.;
- › le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- › la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;

accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;

Glossario sulle poste del bilancio

Costi e proventi figurativi – I costi e i proventi figurativi sono quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'ente.

Un esempio di costi figurativi è dato dall'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, co. 1, del d.lgs. n. 117 del 2017, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, così come un esempio di proventi figurativi è riferibile alla traduzione in termini economici dell'apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita.

È di interesse evidenziare che nel novembre 2021 il Minlavoro è intervenuto sul tema della misurazione del volontariato sia dal punto di vista del calcolo del numero dei volontari in funzione del soddisfacimento delle condizioni previste dagli articoli 33 comma 1 e 36 ultimo periodo del Codice del Terzo settore (si veda Tabella sottostante), sia dal punto di vista della misurazione dell'apporto volontaristico ai fini del calcolo della strumentalità delle attività diverse e dell'informativa di bilancio.

Tabella - La misurazione dell'apporto del volontariato

Apporto del volontariato

La nota n. 18244 emanata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in data 30 novembre 2021 si sofferma nella Sezione B) "Apporto del Volontariato" su talune significative problematiche in materia di gestione e determinazione dell'apporto volontaristico negli enti del Terzo settore (Ets) e, in particolare, nelle Organizzazioni di Volontariato (Odv) e nelle Associazioni di promozione sociale (Aps) alla luce delle previsioni del Codice del Terzo settore e dei successivi pronunciamenti del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (Mlps).

Calcolo del rapporto volontari-dipendenti ai fini della compatibilità della struttura dell'ente con le previsioni in materia di Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale

Il primo tema, contrassegnato nella nota come B.1), concerne i "Criteri da utilizzare ai fini del calcolo nelle Odv e nelle Aps delle percentuali di cui rispettivamente agli artt. 33 co. 1 e 36 ultimo periodo del Codice del Terzo settore".

Il punto analizza l'interessante problematica del calcolo del rapporto tra volontari e dipendenti nelle Odv e Aps, per le quali il Codice del Terzo settore (Cts) fissa determinati parametri in ragione della volontà del Legislatore di caratterizzare tali figure, a cui sono riservate rispettivamente le sezioni a) e b) del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (Runts), con l'apporto fondamentale dell'attività volontaristica dei propri associati diretti o indiretti.

Specificamente, la disamina è rilevante ai fini della misurazione dei limiti di cui agli artt. 33, co. 1 e 36, ultimo comma (si veda tabella sottostante), in cui si prevede che "[i]n ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari". In sostanza, per assumere un lavoratore dipendente occorre avere almeno due volontari.

Art. 32. Organizzazioni di volontariato

1. Le organizzazioni di volontariato sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato, per lo svolgimento prevalentemente in favore di terzi di una o più attività di cui all'art. 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

...

Art. 35. Associazioni di promozione sociale

1. Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'art. 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

...

Art. 33. Risorse

1. Le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari.

...

Art. 36. Risorse

1. Le associazioni di promozione sociale possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati, fatto comunque salvo quanto disposto dall'art. 17, co. 5, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati.

...

Il calcolo potrebbe presentare alcune ambiguità, prevedendo in linea teorica la possibilità di optare per il criterio capitario ("criterio per teste") o per il criterio delle ore di attività prestate. A tale proposito, il Mlps con la nota in commento dispone che nei sopra indicati calcoli debba essere adottato il "criterio capitario", ritenuto meno gravoso per gli enti di piccole dimensioni e maggiormente in linea con il disposto normativo che parla del "numero" dei volontari (o, nel caso delle Aps, anche degli associati) in rapporto al "numero" dei lavoratori.

Il Mlps non ritiene, inoltre, tale scelta -finalizzata a misurare un elemento strutturale qualificante le figure dell'Odv e dell'Aps- contraddittoria rispetto alla soluzione adottata dal medesimo Ministero con riferimento al calcolo dei costi figurativi riferibili all'attività dei volontari individuato dal d.m. 19 maggio 2021 n. 107 in tema di attività diverse. In tale circostanza, si ricorda, il secondo parametro applicabile dagli Ets per dimostrare la secondarietà delle attività diverse rispetto alle attività di interesse generale dell'Ets dispone che il test sia superato qualora i ricavi da attività diverse non superino il 66% dei costi complessivi, costi entro cui vanno fatti rientrare anche i costi figurativi quali, in primis, la valorizzazione secondo metrica monetaria dell'attività volontaristica. Quest'ultima fattispecie assume, osserva la nota ministeriale, connotati diversi rispetto al calcolo di prevalenza del "numero" dei volontari sul numero dei lavoratori: nel caso del test delle attività diverse, infatti, "deve essere soddisfatta l'esigenza di ricondurre l'apporto volontario ad una dimensione economica -ancorché figurativa- misurabile, che rende necessario il ricorso al diverso parametro delle ore/uomo di attività volontaria effettivamente svolta, da calcolarsi sulla base delle retribuzioni lorde equivalenti". L'onere amministrativo del calcolo risulta, a tali fini, giustificato sia dalla volontarietà della misurazione sia dalla necessità di dover effettuare un calcolo su base monetaria preciso, valore che si ricorda, può essere anche indicato nel bilancio dell'ente nell'apposito prospetto in calce al rendiconto gestionale (d.m. 5 marzo 2020).

Sembra ancora potersi assumere, per chi scrive, che, stante il criterio di calcolo adottato, anche i lavoratori dovrebbe essere prudenzialmente tutti considerati secondo il medesimo criterio capitario, motivo per cui anche il lavoratore part time dovrebbe "pesare" per una testa.

Fonte: POSTAL M., POZZOLI M. (2021), *Quesiti sulla disciplina degli Enti del Terzo settore*, il Sole 24 Ore del 17 dicembre 2021.

Dovrà essere, poi, effettuata una più puntuale ricognizione, anche a seguito della prima applicazione delle norme contabili, di cosa rientri, in definitiva, tra i costi figurativi e tra i proventi figurativi.

I costi figurativi relativi all'impiego di volontari non occasionali sembrano essere il comparto meno complesso, tra quelli individuati nel punto 22 della Relazione di missione, da esaminare, in quanto specificamente dettagliato sia dal punto di vista contenutistico che dal punto di vista della misurazione (si veda anche par. 9.3.).

Tra i servizi gratuiti erogati sembrano rientrare, oltre ai servizi forniti a enti o soggetti terzi, anche i servizi forniti dai volontari non abituali. In termini più generali, potrebbe risultare complesso dimostrare il reale sostenimento della prestazione. Di fatto, l'aspetto documentale appare dirimente per l'inclusione dei servizi nel conteggio dei costi (e dei proventi) figurativi¹⁹⁰. Cessioni di beni e servizi devono essere misurate al loro "valore normale"; la dizione di origine tributaria configura nella sostanza, ai fini della misurazione in bilancio, un *fair value*.

La differenza tra il valore normale (*fair value*) dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto presuppone l'esistenza di operazioni di acquisto di beni o servizi a prezzi calmierati. Il differenziale non corrisposto rappresenta un costo figurativo e, contestualmente, almeno per chi scrive, anche un provento figurativo rappresentativo dell'erogazione liberale fornita dal soggetto che ha acconsentito a una transazione non favorevole per sostenere l'ente nella sua attività. Si noti, a questo proposito, come già rilevato nel precedente capitolo, che gli acquisti a prezzi "simbolici" di beni immobilizzati configurano una erogazione liberale che determina l'inclusione in bilancio (attivo patrimoniale) del *fair value* del bene. L'acquisto a un prezzo (volutamente) più basso comporta, al contrario, l'iscrizione in bilancio del bene immobilizzato al suo costo con l'iscrizione del differenziale nell'area dei componenti figurativi (costo figurativo e provento figurativo).

9.2. Il trattamento contabile secondo la prassi precedente

L'apporto dell'attività volontaristica è un elemento essenziale di funzionamento per molti Ets e, per tale motivo, probabilmente la più grande risorsa di cui gli enti medesimi possono disporre.

¹⁹⁰ Particolarmente complesso risulta, in questo senso, la misurazione di talune prestazioni professionali. Sullo specifico tema del "fundraising and information materials or advertising", l'AICPA, organizzazione rappresentativa dei professionisti contabili statunitensi, ha osservato che tali costi sono considerabili come liberalità nel momento in cui (i) i servizi creano o migliorano attività non-finanziarie, oppure (ii) i servizi richiedono capacità tecniche specifiche, sono fornite da specialisti e sono solitamente acquisite se non sono donate. Si veda: AICPA (2010), *Technical Practical Aid* 6140.24.

Non c'è, quindi, da meravigliarsi che i già più volte richiamati organismi professionali si siano occupati della loro rappresentazione¹⁹¹.

La Commissione del CNDC prevedeva che, anche alla luce della complessità (e della discrezionalità) della valorizzazione, fossero iscrivibili in bilancio (al loro valore di mercato) le sole attività volontaristiche rappresentative di servizi specializzati¹⁹².

L'iscrizione, possibile solo se il valore fosse stato determinabile in modo attendibile, sarebbe stata rappresentata nel rendiconto gestionale per mezzo dell'iscrizione di proventi da liberalità di servizi e, come contropartita, da oneri di personale per un eguale ammontare.

La Commissione del CNR considerava il lavoro "benevolo" rilevabile nel bilancio, indipendentemente dal fatto che questo si riferisse a servizi specializzati o non specializzati, in quanto le prestazioni avrebbero egualmente richiesto il sostenimento di un costo. Ciò detto, il Gruppo di lavoro prevedeva egualmente dei limiti alla rilevazione al fine di delimitare la discrezionalità nella rilevazione¹⁹³.

È interessante, in aggiunta, rilevare che per il Gruppo di lavoro del CNR il lavoro benevolo fosse rilevabile come provento da liberalità avente quale contropartita una voce dell'attivo patrimoniale, laddove la componente del valore aggiunto derivante dalla prestazione volontaria fosse destinata a generare contributi da enti finanziatori; se non soddi-

191 Si vedano per tutti: CNR/GRUPPO DI LAVORO ENTI NON PROFIT (2002), *op. cit.*; CNDC (2002), *Raccomandazione n. 2, op. cit.*

192 Si veda: CNDC (2002), *Raccomandazione n. 2, op. cit.*, parr. 37 e ss. Tale previsione era, nei fatti, ripresa dai principi contabili statunitensi e, nello specifico, dall'allora SFAS 116, il cui paragrafo 9 disponeva che: "9. Contributions of services shall be recognized if the services received (a) create or enhance nonfinancial assets or (b) require specialized skills, are provided by individuals possessing those skills, and would typically need to be purchased if not provided by donation. Services requiring specialized skills are provided by accountants, architects, carpenters, doctors, electricians, lawyers, nurses, plumbers, teachers, and other professionals and craftsmen". Si veda: FASB, SFAS 116, *op. cit.*, par. 9. Nelle più recenti revisioni degli US GAAP, tale previsione è nei fatti stata confermata dalla FASB, ASC 958-605-25-16, la quale dispone che i "contributed services of volunteers" siano capitalizzati nel caso in cui i servizi creino o migliorino attività non finanziarie oppure i servizi richiedano capacità specialistiche, siano forniti da soggetti in possesso di tali capacità e sarebbero stati pagati nel caso in cui non fossero stati donati. Si veda: FASB, Not-for-Profit Entities (Topic 958), *op. cit.*

193 Specificamente, veniva previsto che: Il fenomeno non è facilmente rilevabile. Tale difficoltà può avere riflessi nel processo valutativo, con evidenti rischi di sopravvalutazione del fenomeno.

Occorre perciò operare su due piani distinti ma complementari tra loro:

- la rilevazione deve avvenire attraverso un affidabile sistema di controllo delle presenze dei volontari;
- la valutazione deve avvenire al valore equo e quindi si devono prendere a riferimento i salari e gli stipendi erogati ai dipendenti dell'e.n.p".

Si veda: CNR/GRUPPO DI LAVORO ENTI NON PROFIT (2002), *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legali e altre erogazioni liberali per enti non profit, op. cit.* par. E.2.

sfatta tale condizione di patrimonializzazione, la contropartita del provento da liberalità sarebbe stato rappresentato da un costo.

Si deve considerare che sia per il CNDC che per il CNR il lavoro benevolo doveva essere rilevato al suo fair value.

9.3. Le disposizioni del principio contabile dell'Organismo Italiano di Contabilità

Partendo anche da tali esperienze è possibile rileggere le attuali previsioni contenute nel decreto ministeriale. Prima di illustrare alcuni elementi chiave legati alla contabilizzazione dell'attività volontaristica, tuttavia, occorre da chiedersi perché un Ets debba, visto che non è obbligatorio, valorizzare (prima) e presentare (dopo) l'apporto dei volontari al funzionamento della struttura.

Abbiamo già avuto modo di rilevare nel capitolo precedente che i componenti figurativi tendono a "integrare" le movimentazioni finanziarie riportate in contabilità. Una movimentazione che comporta una rilevazione contabile non compare tra i componenti figurativi. I costi complessivi già indicati (si veda anche cap. 1.3.) evidenziano cosa sia riportabile quale costo figurativo. Si deve osservare che le molte operazioni (non tutte) che generano un costo figurativo individuano contestualmente una erogazione liberale ricevuta, comportando anche l'iscrizione di un provento figurativo. Traducendo in termini contabili quanto espresso potremmo avere le componenti riportate nella seguente tabella.

Tabella - Costi e proventi figurativi

Costi figurativi	Proventi figurativi
costi figurativi relativi ai volontari non occasionali (art. 17, co. 1 del Cts)	Proventi figurativi relativi ai volontari non occasionali
dismissioni gratuite di beni e servizi per il loro valore normale (per es., la concessione in comodato gratuito di un locale data ad altro ente; servizi professionali e non professionali donati dall'ente o che l'ente avrebbe dovuto sostenere)	Ricevimento gratuito di beni e servizi per il loro valore normale (per es., servizi professionali e non professionali donati all'ente)
differenza tra valore normale di beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il costo effettivo di acquisto	differenza tra valore normale di beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il costo effettivo di acquisto

Ci sono diversi profili che possono indurre gli enti a optare per la rilevazione.

La prima motivazione consiste nel fatto che il più volte citato schema di decreto delle attività diverse richiede di effettuare il calcolo per dimostrare la “secondarietà” delle attività diverse.

Ai nostri fini, quindi, basti ricordare che l’art. 5 del Cts dispone che un Ets svolge in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale richiamate nell’articolo stesso. Tuttavia, il legislatore prevede che gli enti possano svolgere attività diverse, qualora queste risultino strumentali e secondarie in base alle indicazioni definite da un successivo ulteriore decreto ministeriale (si veda tabella seguente).

Tabella - I parametri per il superamento del test delle attività diverse

Decreto 19 maggio 2021, n. 107 all’art. 6) recante “Regolamento ai sensi dell’art. 6 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore)”

...

Art. 3 - Natura secondaria delle attività diverse

1. Le attività diverse di cui all’art. 6 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 si considerano secondarie rispetto alle attività di interesse generale qualora, in ciascun esercizio, ricorra una delle seguenti condizioni:

- a. i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell’ente del Terzo settore;
- b. i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell’ente del Terzo settore.

2. Nel documentare, ai sensi dell’art. 13, co. 6, del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, il carattere secondario delle attività di cui all’art. 6 del medesimo decreto, l’organo di amministrazione dell’ente del Terzo settore evidenzia il criterio a tal fine utilizzato tra quelli di cui al co. 1.

3. Ai fini del computo della percentuale di cui al co. 1, lettera b), rientrano tra i costi complessivi dell’ente del Terzo settore anche:

- a. i costi figurativi relativi all’impiego di volontari iscritti nel registro di cui all’art. 17, co. 1, del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, calcolati attraverso l’applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi, di cui all’art. 51 del d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81;
- b. le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- c. la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell’attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

4. Ai fini del computo delle percentuali di cui al co. 1 non sono considerati, né al numeratore né al denominatore del rapporto, i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale degli enti del Terzo settore presso enti terzi.

Il decreto sulla modulistica (riprendendo, di fatto, proprio lo schema del Regolamento dell'art. 6) risulta coerente con la definizione (e la determinazione) dei costi complessivi. Nel caso in cui, quindi, l'ente opti per adottare il secondo criterio sopra individuato, sarà necessario dimostrare i risultati derivanti dalla misurazione dei "costi complessivi" per dimostrare la secondarietà delle attività diverse.

In questa prospettiva, per chiarire meglio il comportamento contabile è bene partire dal "fondo" del decreto (ossia dal Glossario), in cui si legge che *"i costi e i proventi figurativi sono quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'ente"*.

Un esempio di costo e onere figurativo è dato, appunto, dall'opera prestata dai volontari, la cui attività non entra in contabilità proprio perché non comporta (meglio, non può comportare) movimentazioni finanziarie. Questa è, allo stesso tempo, costo e provento: è costo figurativo in quanto l'ente non "paga" il servizio comunque prestato, è provento figurativo, perché contestualmente il volontario dona la sua attività.

I due componenti - economici in quanto contribuiscono, eccome, alla gestione dell'organizzazione - dovrebbero essere, nella prospettiva di chi legge, bilanciati. Se un volontario effettua servizi per 100, l'ente rileva, con le modalità indicate, in calce al rendiconto gestionale (non al suo interno) un costo di 100 e (probabilmente) un provento di 100.

È anche vero che il Minlavoro ha fornito una indicazione primaria della modalità da adottare per valorizzare il costo figurativo dell'attività lavoristica, non esprimendosi sulla misurazione del correlato provento figurativo. Il fair value dei costi figurativi dell'attività volontaristica è misurabile considerando le ore di attività effettivamente svolte moltiplicato per la retribuzione oraria lorda prevista dei contratti collettivi.

Occorre, quindi, anche riflettere se il fair value in entrata (costo figurativo) possa o meno coincidere con il fair value in uscita (provento figurativo). In parte delle esperienze esistenti, i valori sono coincidenti, producendo una sorta di compensazione; in tale visione, il costo figurativo - ossia il costo che l'ente avrebbe dovuto sostenere nel caso in cui i volontari non avessero donato il proprio tempo - coincide con il valore dell'erogazione dell'attività fornita dai volontari.

L'OIC 35 lascia aperta, tuttavia, la possibilità di misurare il fair value del costo del servizio tramite le indicazioni ministeriali e il fair value del provento figurativo, secondo il valore attribuito dal mercato (laddove questo esista) alla prestazione. Si pensi, per esempio, all'assistenza fornita da un'associazione di psicologi che misura il costo dell'attività degli psicologi secondo le tabelle dei pertinenti contratti collettivi e il provento figurativo sulla base dell'ipotetico costo standard per gli utenti finali. In tali circostanze, la "differenziazione" tra costo figurativo e provento figurativo risulta giustificabile. Spetta

all'ente verificare se tale distinzione assume un significato concreto nella rappresentazione fornita.

Ad ogni modo, il decreto prevede che l'onere figurativo del costo dei volontari sia considerato per il computo del costo complessivo. Un aiuto per tutte le organizzazioni di volontariato, per esempio, che tramite l'ampliamento del denominatore del calcolo del parametro, si potranno permettere di svolgere qualche attività di autofinanziamento in più (si veda anche par. 1.4). I ricavi derivanti dalle attività diverse saranno, poi, considerati ai fini fiscali come entrate commerciali.

Approfondimento - Prime considerazioni sull'apporto dei volontari in bilancio

Tutti i costi e i proventi figurativi sono bilanciati? Probabilmente no. Le liberalità di servizi risultano bilanciati, totalmente o parzialmente. Un architetto predisponde a titolo gratuito un progetto di ristrutturazione di un immobile funzionale allo svolgimento di un'attività di interesse generale, quando normalmente tale prestazione "vale" nel mercato 10.000 euro. Nello schema avremo

Costi e proventi figurativi

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale	10.000		1) da attività di interesse generale	10.000	
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

Nel caso in cui l'architetto presenti una notula di 2.000 euro in luogo dei 10.000 euro che avrebbe richiesto a un cliente *for-profit*, i 2.000 euro transitano in contabilità e il gap di 8.000 euro non rilevato è imputato quale costo e provento figurativo.

Prendiamo, però, il caso di un comodato d'uso gratuito. Questo produrrebbe in condizioni normali costi monetari e, quindi, non producendoli è un costo figurativo; non è, tuttavia, anche un provento figurativo perché della sua attività fruisce l'ente in sé e non è possibile correlare in termini specifici alcun provento figurativo.

Ovviamente, occorrerà - considerata anche la delicatezza del tema - un sistema di definizione più preciso della misurazione dei servizi e delle modalità di documentazione degli stessi ai fini dell'informativa finanziaria dell'ente (su cui anche i principi contabili potranno puntualizzare gli aspetti tecnici di riferimento) e dei pertinenti controlli da parte di organo di controllo e revisori.

È bene ricordare che la rappresentazione in bilancio è facoltativa, anche se - una volta che l'ente opta per la sua rappresentazione in bilancio - occorre rispettare tutte le previsioni in materia. Peraltro, se l'ente utilizza il parametro del costo complessivo per documentare la secondarietà delle attività diverse non può esimersi dalla sua esposizione in bilancio.

Come già accennato i componenti economici figurativi, non rilevano ai fini della produzione dei prospetti quantitativi di sintesi: stato patrimoniale e rendiconto gestionale.

Essi sono posti, infatti, in calce al rendiconto gestionale e provengono da un calcolo che rigidamente potremmo definire come extra-contabile. Anche se, infatti, la gran parte delle organizzazioni si attrezzerà per rilevare (come è giusto che sia) periodicamente per mezzo di software i suddetti componenti economici, tuttavia, non possiamo includere tali poste in contabilità, perché non vi sono correlati flussi monetari.

Il comma 1, n. 22 della relazione di missione specifica che, laddove inseriti i valori in calce al rendiconto gestionale, la relazione di missione deve presentare le informazioni concernenti i componenti dei costi figurativi rientranti tra i costi complessivi già esaminati. La misurazione, funzionale alla “documentazione” del carattere di secondarietà delle attività diverse, dovrà essere accompagnata da una (si ritiene “sintetica”) descrizione dei criteri di valutazione. Anche a questo fine, viene in soccorso il decreto (coordinato con la bozza di schema di regolamento delle attività diverse) per il quale i costi relativi all’impiego dei volontari non occasionali sono determinati sulla base della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all’art. 51 del d.lgs. n. 81 del 15 giugno 2015.

Si deve, in ultimo, ribadire che anche gli Ets di piccole dimensioni di cui all’art. 13, co. 2 del Cts (quelli in sostanza che hanno proventi o entrate inferiori a 220.000,00 euro) possono indicare tali importi in calce al rendiconto per cassa. In ogni caso, anche loro, infatti, devono giustificare (sempre in calce al rendiconto) la secondarietà dell’attività svolta.

10. Il passaggio al nuovo regime

10.1. Inquadramento generale

Una delle tematiche di più ampio impatto presenti nell'OIC 35 Principio Contabile Ets dell'Organismo Italiano di Contabilità consiste nella modalità di prima adozione del Principio. Stranamente operatori e commentatori si sono, peraltro, poco soffermati su questa problematica che ha visto, necessariamente, coinvolti tutti gli Ets che si hanno redatto per la prima volta con l'esercizio 2021 il richiamato documento e che interessa ed interesserà tutti gli enti che si apprestano a transitare nel regime Ets.

A questo riguardo, serve da subito evidenziare che OIC, in sede di stesura del documento finale del principio, ha presentato delle "facilitazioni speciali" per i bilanci d'esercizio 2021, poi estese "a regime" a tutte le prime adozioni del principio contabile dagli "Emendamenti al principio contabile OIC 35 Principio contabile Ets", pubblicati nel marzo 2023. Ciò detto, il paragrafo 32 del Principio dispone che: *"Un ente del Terzo Settore può applicare il presente principio contabile retroattivamente ai sensi dell'OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, oppure:*

- a) *può applicare il presente principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettuare una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso;*
- b) *può applicare il presente principio contabile prospetticamente (i.e. a partire dall'inizio dell'esercizio in corso), se non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa".*

Si prospettano, di fatto, tre soluzioni:

- 1) Retroattiva "pura";
- 2) Retroattiva "parziale";
- 3) Prospettica.

Consideriamo i tre modelli dal punto di vista teorico e tecnico partendo dai dati dell'Associazione Alfa che, avendo predisposto nell'esercizio 2019 il bilancio in conformità con

gli schemi delle raccomandazioni dell'Agenzia per le Onlus presentava al 31 dicembre 201 i seguenti (macro)dati di stato patrimoniale:

Attivo	2020	2019	Passivo	2020	2019
A). QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE			A). PATRIMONIO NETTO		
TOTALE A). QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE	1.150	1.025	I° CAPITALE - FONDO DI DOTAZIONE DELL'ENTE	100	100
B). IMMOBILIZZAZIONI			II° PATRIMONIO VINCOLATO	6.231	6.168
I° IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	4.866	5.109	III° PATRIMONIO LIBERO	3.423	3.478
II° IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	6.545	5.105	TOTALE A). PATRIMONIO NETTO	9.754	9.746
III° IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE	1.244	1.244	B). FONDI PER RISCHI ED ONERI		
TOTALE B). IMMOBILIZZAZIONI	12.655	11.458	TOTALE B). FONDI PER RISCHI ED ONERI	1.440	1.376
C). ATTIVO CIRCOLANTE			C). TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO		
I° RIMANENZE	1.243	1.206	TOTALE C). TRATTAMENTO DI FINE RAP-PORTO DI LAVORO SUBORDINATO	2.155	2.090
II° CREDITI	2.367	2.046	D). DEBITI		
III° ATTIVITÀ FINANZIARIE NON IMMOBILIZZATE	-	-	TOTALE D). DEBITI	4.320	4.599
IV° DISPONIBILITÀ LIQUIDE	430	1.866	E). RATEI E RISCONTI		
TOTALE C). ATTIVO CIRCOLANTE	4.040	5.118	TOTALE D). RATEI E RISCONTI		
D). RATEI E RISCONTI					
TOTALE D). RATEI E RISCONTI	240	210	TOTALE E). RATEI E RISCONTI	416	
TOTALE ATTIVO	18.085	17.811	TOTALE PASSIVO	18.085	17.811

10.2. La soluzione “retroattiva pura”

La soluzione dell'adozione retroattiva (o retrospettica) di cui all'OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, rappresenta la scelta più rigorosa tecnicamente, anche in quanto perfettamente in linea con il principio della competenza economica. Il paragrafo 6 del menzionato OIC 29 recita che: *“Si ha applicazione retroattiva quando il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato”*¹⁹⁴.

In sostanza, il passaggio al nuovo regime contabile del d.m. 5 marzo 2020 e ai principi contabili nazionali per gli Ets è considerato come un “complessivo” cambiamento di principio contabile, laddove l'OIC intende con principio contabile *“...le regole, ivi incluse le procedure, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri e i metodi di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio”*¹⁹⁵.

In estrema sintesi, l'Ets, considerando le previsioni in essere nei principi contabili dal 2021, avrebbe dovuto:

- › considerare l'impatto esistente al 1° gennaio 2020 ed imputare l'effetto economico del passaggio a tale data a una riserva (avanzi degli esercizi precedenti o altra voce ritenuta più appropriata);
- › rideterminare *pro forma* il bilancio 2020 come se questo fosse stato predisposto seguendo le norme OIC per gli Ets;
- › aprire il bilancio al 1° gennaio 2021 come questo è stato chiuso “rideterminato” al 31 dicembre 2020;
- › predisporre il bilancio 2021 con le nuove disposizioni.

Resta da evidenziare dal punto di vista contabile che, in ragione del fatto che la contabilità degli esercizi pregressi dovrebbe essere “chiusa”, l'impatto a livello contabile sarà

¹⁹⁴ Si veda: OIC (2017), OIC 29, *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*, par. 6.

¹⁹⁵ L'approccio, di fatto, trova in questa sede un comportamento analogo con quanto previsto dallo IASB per la prima adozione dei principi contabili internazionali e da OIC medesimo per la prima adozione (spesso di “ritorno” dagli IAS/IFRS) dei principi contabili nazionali. Si veda: IASB (2003), IFRS 1, *Prima adozione degli International Financial Reporting Standards*; e, OIC (2020), OIC 33, *Passaggio ai principi contabili nazionali*.

determinato con riferimento ad inizio esercizio in corso. Motivo per cui lo schema di cui sopra in chiave contabile dovrebbe essere più correttamente rivisto come segue:

- › considerare l'impatto esistente al 1° gennaio 2021 ed imputare l'effetto economico del passaggio a tale data;
- › predisporre il bilancio 2021 con le nuove disposizioni;
- › rideterminare pro forma il bilancio 2020 come se questo fosse stato predisposto seguendo le norme OIC per gli Ets, determinando l'impatto derivante dal passaggio al 1° gennaio 2020 ed imputando l'effetto economico del passaggio a tale data.

Nel caso sopra esaminato, si tratterebbe di correggere i dati economici e patrimoniali comparativi 2020 per gli importi indicati, "simulando" nei fatti un'applicazione del nuovo regime come se questo fosse sempre stato adottato.

Poniamo che in sede di predisposizione del bilancio 2021, l'associazione Alfa determini con l'applicazione delle regole contabili Ets i seguenti cambiamenti al 1° gennaio 2020:

- › i crediti per le quote associative aumentano di 140;
- › le immobilizzazioni immateriali decrementano di 85;
- › le immobilizzazioni materiali aumentano di 1.018;
- › il patrimonio vincolato aumenta di 870.

Se ne evince che si genera un plusvalore patrimoniale di 1.073 di cui 870, come indicato, sono imputabili a patrimonio vincolato in quanto collegati a una transazione non sinalagmatica con vincolo e l'importo di 203 è iscritto dall'Ets come patrimonio libero tra gli avanzi economici portati a nuovo.

Sulla base dei valori rideterminati e con l'adozione delle nuove previsioni contabili si determinano a livello di conto economico nel bilancio restated al 31 dicembre 2020:

- › maggiori proventi da quote associative per 10;
- › maggiori costi da ammortamenti per 59.

A livello patrimoniale, sempre in data di redazione del bilancio, si evidenzia conseguentemente:

- › un incremento delle immobilizzazioni materiali e del patrimonio vincolato di 40;
- › in accordo con il minor avanzo economico per la rideterminazione dei valori economici, rispetto ai valori contabili dello stato patrimoniale 2020:

- le quote associative si incrementano di 10;
- le immobilizzazioni materiali si decrementano di 102 e le immobilizzazioni immateriali si incrementano di 43;
- il patrimonio libero si decrementa di 49.

L'esercizio 2021 sarà, quindi, redatto seguendo le indicazioni del d.m. 5 marzo 2020 e dei principi contabili.

In termini contabili, dovrà essere modificato il patrimonio netto al 1° gennaio 2021 evidenziando nel patrimonio libero:

- › tra gli avanzi economici portati a nuovo l'importo derivante dall'impatto da prima applicazione per 203; e
- › una rettifica decrementativa del risultato economico portato a patrimonio netto per 49.

Gli incrementi/decrementi di patrimonio netto che trovano un riferimento specifico, per esempio nel patrimonio vincolato, sono imputati alla specifica voce a cui afferiscono.

In linea teorica, l'avanzo o il disavanzo patrimoniale residuale impatta tra gli "avanzi/perdite portati a nuovo". Per questo motivo, convenzionalmente, la stessa è stata inserita nella sezione del patrimonio libero.

Attivo	2021	2020	Passivo	2020	2019
A). QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE			A). PATRIMONIO NETTO		
TOTALE A). QUOTE ASSOCIATIVE NON ANCORA VERSATE		1.150 1.300	I° CAPITALE - FONDO DI DOTAZIONE DELL'ENTE		100
B). IMMOBILIZZAZIONI			II° PATRIMONIO VINCOLATO		6.231 7.101
I° IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI		4.866 4.824	III° PATRIMONIO LIBERO		3.423 3.577
II° IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI		6.545 7.461	TOTALE A). PATRIMONIO NETTO		9.754 10.778
III° IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE		1.244	B). FONDI PER RISCHI ED ONERI		
TOTALE B). IMMOBILIZZAZIONI		12.655	TOTALE B). FONDI PER RISCHI ED ONERI		1.440
C). ATTIVO CIRCOLANTE			C). TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO		
I° RIMANENZE		1.243	TOTALE C). TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO		2.155

Attivo	2021	2020	Passivo	2020	2019
II° CREDITI		2.367	D). DEBITI		
III° ATTIVITÀ FINANZIARIE NON IMMOBILIZZATE		-	TOTALE D). DEBITI		4.320
IV° DISPONIBILITÀ LIQUIDE		430	E). RATEI E RISCONTI		
TOTALE C). ATTIVO CIRCOLANTE		4.040	TOTALE D). RATEI E RISCONTI		
D). RATEI E RISCONTI					
TOTALE D). RATEI E RISCONTI		240	TOTALE E). RATEI E RISCONTI		416
TOTALE ATTIVO		18.085 19.109	TOTALE PASSIVO		18.085 19.109

10.3. La soluzione “retroattiva parziale”

L’approccio retroattivo parziale si basa sulla rideterminazione dei valori ad inizio esercizio di prima adozione.

A differenza della rideterminazione integrale non prevede la rideterminazione dei valori dell’informativa comparativa.

Ciò consente agli Ets, partendo dal presupposto che la contabilità viene in ogni caso rettificata in sede di apertura dell’esercizio rappresentato, di non dover riscrivere extra-contabilmente i valori dell’esercizio precedente.

Nel nostro esempio, il cambiamento parte con l’apertura dell’esercizio 2021. Questo prevede la sola riscrittura della situazione patrimoniale, senza intervenire evidentemente sul rendiconto gestionale dell’esercizio 2020. Partendo dai dati già analizzati, ciò comporta:

- › un incremento delle quote associative per 150;
- › un incremento delle immobilizzazioni materiali per 916;
- › un decremento delle immobilizzazioni immateriali per 42;
- › un incremento del patrimonio vincolato per 870.

Se ne vince una riserva da prima adozione pari a 154. Avvenendo, anche formalmente, il passaggio al 1° gennaio 2021, anziché al 1° gennaio 2020 si potrà notare come la riserva di prima adozione si componga di fatto delle variazioni avvenute il 1° gennaio 2020 (203) rettificate delle variazioni degli importi occorsi a tale poste nel corso dell’esercizio 2021 (-49). Tali importi nella prospettiva dell’Ets incrementano il patrimonio libero quali avanzi portati a nuovo.

I dati dell’esercizio comparativo restano immutati, ma dovranno essere riclassificati in base al modello classificatorio previsto dagli schemi del d.m. 5 marzo 2020. Per i bilanci

d'esercizio 2021 un'ulteriore semplificazione ammessa da OIC consente di non riportare i dati dell'esercizio antecedente 2020 (si veda par. 10.5).

10.4. La soluzione prospettica

L'ultima alternativa tecnica fornita dal principio contabile Ets per il passaggio alle nuove norme consiste nel contabilizzare a partire dal 1° gennaio 2021 le operazioni con le nuove tecniche, evitando di rideterminare i valori.

Si deve osservare, tuttavia, che tale approccio risulta applicabile nel solo caso in cui la rideterminazione:

- › non risulti fattibile; oppure
- › risulti eccessivamente onerosa.

Tale approccio, tuttavia, non risulta una “concessione” al passaggio alle nuove disposizioni prevista per i soli Ets, considerato che anche i cambiamenti di principi contabili¹⁹⁶ e, nello specifico, il passaggio agli OIC contiene una disciplina del tutto simile, volta a consentire una attività di rideterminazione dei valori attendibile (richiesta di determinazione retroattiva per i soli casi in cui ciò risulti fattibile) e ragionevole (richiesta di determinazione retroattiva per i soli casi in cui l'operazione non sia eccessivamente onerosa). Non viene, tuttavia, fornita “spiegazione” di cosa debba intendersi per “(in)fattibilità” ed “eccessiva onerosità” della rideterminazione dei dati.

¹⁹⁶ In merito, l'OIC 29 dispone che: “19. Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o ciò risulti eccessivamente oneroso, la società non deve presentare i dati comparativi rettificati. Pertanto la società si limita ad applicare il nuovo principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettua una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

20. Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa, la società applica il nuovo principio contabile a partire dalla prima data in cui ciò risulti fattibile. Quando tale data coincide con l'inizio dell'esercizio in corso, il nuovo principio contabile è applicato prospetticamente. Ad esempio, si ipotizzi il caso in cui la società passi dalla contabilizzazione a conto economico alla capitalizzazione degli oneri finanziari su un'immobilizzazione materiale. La società non è in grado di calcolare, all'inizio dell'esercizio corrente, l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio contabile per tutti gli esercizi precedenti (cioè come se avesse sempre capitalizzato gli oneri finanziari), ma soltanto per le immobilizzazioni materiali costruite nell'ultimo biennio. Pertanto, la società, ai soli fini comparativi, rettifica i dati comparativi applicando il nuovo principio contabile solo alle immobilizzazioni materiali costruite negli ultimi due esercizi”.

Si veda: OIC (2017), OIC 29, *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

L'esenzione del restatement per non fattibilità trae origine dalle disposizioni dello IASB in materia di passaggio agli IFRS; anche in quello specifico contesto una informazione non è considerata ricostruibile quantitativamente in via retroattiva se "dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo" non risulta possibile determinare l'effetto cumulato pregresso derivante dall'adozione della nuova disposizione.

Definizione di operazione non fattibile

Non fattibile: applicare una disposizione non è fattibile quando l'entità, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non può applicarla. Per un particolare esercizio precedente, non è fattibile applicare un cambiamento di un principio contabile retroattivamente o determinare retroattivamente un valore per correggere un errore se:

- a. gli effetti dell'applicazione retroattiva o della determinazione retroattiva dei valori non sono determinabili;
- b. l'applicazione retroattiva o la determinazione retroattiva dei valori richiede supposizioni circa quale sarebbe stato l'intento della direzione aziendale in quell'esercizio; o
- c. l'applicazione retroattiva o la determinazione retroattiva dei valori richiede stime significative di importi ed è impossibile distinguere obiettivamente le informazioni su quelle stime che:
 - i. forniscono prove di circostanze che esistevano (all'epoca) in cui tali importi dovevano essere rilevati, valutati o indicati; e
 - ii. sarebbero state disponibili quando i bilanci per tale esercizio precedente furono autorizzati alla pubblicazione da altre informazioni.

Fonte: IASB (2003), IFRS 1, *Prima adozione degli International Financial Reporting Standards*

L'eccessiva onerosità, quindi, è una condizione rilevata a livello discrezionale da parte degli Ets. Sempre per chi scrive, l'applicabilità della previsione deve essere collegata alla finalità informativa del bilancio: laddove, in sostanza, il beneficio informativo che si trae dalla rideterminazione dell'informazione non supera il relativo onere necessario per la riscrittura, la "esenzione" dovrebbe essere applicabile.

L'applicazione, anche se applicabile in via discrezionale dagli enti, non per questo quindi è adottabile immotivatamente. In questa logica, la relazione di missione dovrà fornire adeguata informativa sull'applicazione della esenzione e sulle motivazioni che hanno portato all'utilizzo della stessa.

Ai principi della non fattibilità e della eccessiva onerosità si applica naturalmente, nel senso che è un principio di carattere generale, l'esenzione dall'adozione della determinazione retroattiva dei dati per irrilevanza degli effetti derivanti dalla stessa. Ciò significa, in sintesi, che la ricostruzione dei dati, laddove abbia un effetto irrilevante sulla misurazione degli stessi, può essere evitata, senza che ciò comporti una mancata applicazione delle norme inerenti al passaggio al principio contabile per gli Ets.

Vale la pena, in ultimo evidenziare che, una volta che l'ente opta per una delle tre soluzioni scelta una soluzione, come detto, la stessa dovrà essere applicata integralmente.

Non è possibile, per esempio, adottare per parte la soluzione retroattiva integrale e per altra parte la soluzione retroattiva parziale o prospettica. Tuttavia, a parere di chi scrive, nel caso in cui l'Ets opti per l'adozione di una soluzione retroattiva (pura o parziale) e si trovi nell'impossibilità di rideterminare il valore di un elemento o la determinazione dello stesso risulti eccessivamente onerosa, si ritiene sia possibile appellarsi al principio della indeterminabilità del valore o dell'eccessiva onerosità di misurazione del singolo valore. Evidentemente, tale comportamento - se rilevante - dovrà essere dettagliato nella Relazione di missione.

10.5. Le semplificazioni applicabili in sede di prima adozione

Il principio contabile nazionale ha disposto, come accennato, ulteriori semplificazioni qualora la prima adozione coincidesse con il bilancio d'esercizio 2021. Tali semplificazioni sono divenute permanenti e possono essere, quindi, adottate a tutti i casi di prima applicazione delle norme Ets con la pubblicazione ed entrata in vigore degli "Emendamenti al Principio contabile OIC 35 Principio contabile Ets", pubblicato da OIC nel marzo 2023. Il paragrafo 33 del principio contabile Ets prevede più puntualmente che per i bilanci "con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2021 o da data successiva" l'ente può:

- › non presentare il bilancio comparativo;
- › nel caso di applicazione prospettica, non misurare le transazioni non sinallagmatiche avvenute nell'esercizio rappresentato al fair value nel caso in cui la stima del fair value risulti eccessivamente onerosa. Di tale fatto deve esserne data informativa nella relazione di missione.

Le ulteriori agevolazioni previste per la redazione del bilancio d'esercizio 2021 trovavano la propria ragione nel fatto che il principio contabile era stato pubblicato nel febbraio 2022, nel periodo della preparazione del bilancio 2021.

Vi era in effetti il rischio di chiedere una "inversione di rotta in corsa" a tutti quegli enti che avevano già assunto di utilizzare, in assenza di norme *ad hoc*, una strada diversa per il passaggio.

OIC ha, quindi, effettuato ulteriori nuove riflessioni (emerse anche alla luce dei pronunciamenti ministeriali) sulle tematiche inerenti al passaggio per quegli enti che sono soggetti alla prima adozione successivamente all'esercizio 2021. Le Motivazioni alla base delle decisioni assunte spiegano come la nota n. 5941 del 5 aprile del Minlavoro evidenzi che gli Ets neo-iscritti siano soggetti alla disciplina del Cts a partire dal momento della

loro effettiva iscrizione nel Runts¹⁹⁷. Al fine di “non gravare l’ente di un sovraccarico di oneri amministrativi - sproporzionato rispetto alla perseguita omogeneità del fine informativo”, la richiamata nota individua prevede, quindi, anche particolari esenzioni per gli enti che sono iscritti nell’ultimo trimestre del proprio periodo amministrativo (si veda al riguardo paragrafo 1.3.).

Lo standard setter ha ritenuto coerente con il disposto ministeriale estendere le agevolazioni a tutti i soggetti neo-iscritti indipendentemente da quale sia il primo anno di adozione.

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 2 marzo 2023 19.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato la Nota n. 5941 del 5 aprile 2022 “Ordinamento contabile degli enti del Terzo settore. Articolo 13 del d.lgs. n. 117/2017. Chiarimenti”. La nota ha chiarito che “(...) per i nuovi soggetti iscritti al Runts, diversi dagli Ets di diritto transitorio (Odv, Aps e Onlus iscritte nei rispettivi, preesistenti registri), l’obbligo di adozione dei modelli di bilancio definiti con il (...) d.m. n. 39/2020 si configura soltanto in seguito all’avvenuta iscrizione.” La nota ha previsto poi che “(...) si può configurare una deroga a tale vincolo soltanto nel caso di iscrizione (o costituzione) conseguita nell’ultimo trimestre dell’esercizio finanziario.” La ragione sottostante la concessione della suddetta deroga è “l’esigenza di non gravare l’ente di un sovraccarico di oneri amministrativi - sproporzionato rispetto alla perseguita omogeneità del fine informativo - che deriverebbero dall’applicazione retroattiva degli schemi di bilancio alla parte preponderante dell’esercizio finanziario, nella quale l’ente non era qualificabile come Ets”. Anche tenuto conto di tali disposizioni, sono state portate a regime per tutti gli Ets che per la prima volta redigono il bilancio in base al presente principio contabile le semplificazioni di prima applicazione di cui al paragrafo 33. In precedenza tali semplificazioni erano state previste solo per i bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021.

Fonte: OIC, Emendamenti al Principio contabile OIC 35 Principio contabile Ets

Per tale motivo, l’estensione delle semplificazioni ha prodotto la revisione del già citato par. 33 che presenta adesso la seguente formulazione:

“33. Per il primo bilancio d’esercizio redatto secondo le disposizioni del presente principio chiuso o in corso al 31 dicembre 2021 l’ente può:

- a) non presentare il bilancio comparativo 2020;
- b) nel caso di applicazione prospettica, non rilevare al *fair value* le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso dell’esercizio 2021 se la stima del *fair value* risulta eccessivamente onerosa. L’ente che si avvale di tale scelta ne dà informativa nella relazione di missione”.

¹⁹⁷ Si deve rilevare come la redazione del bilancio d’esercizio 2021 con i nuovi schemi ministeriali era, nei fatti, un tema di esclusivo interesse per gli Ets di diritto.

L'emendamento entra in vigore da subito. Questo significa che è applicabile sin dai bilanci d'esercizio 2022.

Le semplificazioni appaiono significative ed è facile presumere una loro massiccia adozione.

10.6. Informativa nella relazione di missione

Il Modulo C del d.m. 5 marzo 2020 prevede che nella relazione di missione debbano essere indicati anche “3) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio...”.

In questo contesto, non prevedendo il principio contabile alcunché in materia, si ritiene che debba essere indicato:

- › la soluzione prescelta per il passaggio. Nel caso in cui l'Ets abbia optato per la soluzione prospettica, l'ente dovrebbe indicare le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse;
- › le eventuali semplificazioni aggiuntive utilizzate, qualora la prima applicazione abbia avuto luogo con la predisposizione del bilancio dell'esercizio 2021. Il principio richiede esplicitamente di riportare nella relazione di missione la sola mancata valorizzazione al fair value delle transazioni non sinallagmatiche. Tuttavia, appare piuttosto naturale anche il richiamo al fatto che l'informativa comparativa non viene presentata come ammesso dal principio contabile;
- › gli effetti del nuovo principio contabile sulle voci dell'esercizio in corso e di quello precedente.

Gli enti che adottano la rendicontazione semplificata del rendiconto per cassa, non predisponendo la relazione di missione non predispongono la relazione di missione.

Si pone, tuttavia, anche per gli enti di piccole dimensioni almeno il tema concernente la presentazione dell'informativa comparativa per il bilancio d'esercizio 2021, problematica che prescinde dall'informativa discorsiva fornita. Nel caso degli enti che adottano la contabilità finanziaria come riferimento, in effetti, il tema delle stime appare non rilevante, considerato che l'oggetto della rilevazione è rappresentato dalla movimentazione delle disponibilità liquide. Non si pone neanche la problematica della prima adozione del principio contabile, visto che le disposizioni OIC sono rivolte, per il momento, ai soli enti che applicano il bilancio nelle forme di cui all'art. 13, co. 1 del Cts.

Sembrirebbe, quindi, che gli enti più piccoli debbano fornire paradossalmente anche l'informativa dell'esercizio 2020. Tuttavia, appare ragionevole a chi scrive che il dettato

dell'esenzione OIC sia applicabile anche agli enti che adottano le disposizioni semplificate, stante che questi ultimi si "ispirano" ai principi e ai criteri degli enti di maggiori dimensioni. Ciò eviterebbe un anomalo "trattamento di sfavore" per le realtà più piccole naturalmente meno dotate dal punto di vista amministrativo.

11. Altre tematiche

11.1. Quote associative

È banale osservare che le quote associative o gli apporti dei fondatori sono un elemento tipico delle realtà non profit. Per tramite delle quote e degli apporti, associati e fondatori supportano l'ente nel perseguimento della propria missione.

Il Glossario del d.m. 5 marzo 2020 ricorda che *“le quote associative o apporti ancora dovuti sono gli importi esigibili da parte dell'ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori”*.

Un tema di rilievo nell'ambito della contabilizzazione delle quote consiste nel verificare se queste debbano essere rilevate secondo un principio di competenza o di cassa. Preliminarmente è utile osservare che molte associazioni, soprattutto di grandi dimensioni, presentino un buon numero di soci morosi. Per prassi, molte realtà collegano l'esercizio del diritto di voto al regolare versamento delle quote e/o la decadenza dallo status di associato nel momento in cui la morosità supera un determinato periodo di tempo.

A livello di bilancio troviamo nell'attivo patrimoniale la voce A) “quote associative o apporti ancora dovuti” e nel passivo patrimoniale la voce AI “fondo dotazione dell'ente”, definito dal Glossario del d.m. 5 marzo 2020 come “il fondo di cui l'ente del Terzo settore può disporre al momento della sua costituzione”.

Contestualmente nella classe A inerente alle attività di interesse generale del rendiconto gestionale è presente la voce A1) “Proventi da quote associative e apporti dei fondatori”. Ciò rende evidente che il Minlavoro abbia in mente una contabilizzazione tale per cui gli apporti versati, rilevati nell'attivo, impattino sul fondo di dotazione del patrimonio netto, lasciando traccia del patrimonio a disposizione, mentre le quote associative o fondative periodiche impattino nel rendiconto gestionale, lasciando traccia nell'attivo patrimoniale delle eventuali quote dovute.

Il principio contabile nazionale ha, poi, integrato il disposto desumibile degli schemi sia dal punto di vista dell'analisi della sostanza delle operazioni di versamento quote o apporti sia dal punto di vista della tecnica contabile applicabile.

Sintetizzando quanto sopra riportato, il paragrafo 27. dell'OIC 35 dispone che le quote associative e gli apporti da soci fondatori ricevuti nel corso dell'esercizio sono iscritti in contropartita al:

- a) Patrimonio netto nella voce AI “Fondo dotazione dell'ente”, quando le quote o gli apporti fanno riferimento alla dotazione iniziale dell'ente;

- b) Rendiconto gestionale nella voce A1) “proventi da quote associative e apporti dei fondatori” negli altri casi, per esempio con riferimento alle quote annuali. Tuttavia, chiarisce il principio contabile, nel caso in cui vi sia evidenza che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale dell’ente (per es., apporti per ricapitalizzazione), l’iscrizione trova come contropartita il patrimonio netto¹⁹⁸.

Ciò detto, il principio contabile aggiunge al paragrafo 28 che: “i “proventi da quote associative e apporti dei fondatori” sono rilevati nel rendiconto gestionale nell’esercizio in cui sono ricevuti o dovuti”. Tale previsione consente, di fatto, di adottare un criterio articolato sulla competenza economica anziché un criterio articolato sulla cassa, ossia sul ricevimento effettivo delle quote; in quest’ultimo caso, la voce dell’attivo patrimoniale dedicata ai “crediti” verso associati e fondatori non si movimenterà mai in quanto, a fronte dell’iscrizione del provento, utilizzeremo la posta patrimoniale cassa o banca conto corrente, a seconda della modalità con cui la quota o l’apporto sono ricevuti:

CIV Disponibilità liquide	a	A1 Proventi da quote associative e apporti dei fondatori	...
---------------------------	---	--	-----

Si ritiene che l’ente debba inserire nella relazione di missione al primo punto la tecnica di rilevazione delle quote per poter fornire dati intellegibili.

198 L’integrazione dell’OIC 35 costituisce un’applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma (substance over form), meglio definito a livello di principi contabili societari, come “rappresentazione sostanziale (sostanza dell’operazione o del contratto)”. I paragrafi 25-28 dell’OIC 11 a tale riguardo riportano che: “25. L’articolo 2423-bis, co. 1, n. 1-bis, del codice civile prevede che: “la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell’operazione o del contratto”.

26. A tale postulato generale si è conformata l’elaborazione dei principi contabili da parte dell’OIC. Le definizioni, le condizioni richieste per l’iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio, i criteri di valutazione, contengono i parametri principali attraverso i quali l’attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla loro rilevazione e presentazione in bilancio tenuto anche conto del postulato generale della rappresentazione sostanziale.

27. Pertanto, la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l’individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell’iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici. Si richiamano in proposito le definizioni di credito e di debito e, ove previsto, il requisito del trasferimento dei rischi e benefici”. Si veda: OIC (2018), OIC 11, Finalità e postulati del bilancio d’esercizio, par. 25-28. Per ulteriori approfondimenti sul tema, si veda anche: CASÒ M. (2018), *OIC 11: importanti chiarimenti in materia di rappresentazione sostanziale, di continuità aziendale e di rilevanza*, Rivista dei dottori commercialisti, anno 2018, 69, n. 2, 197-203.

Esempio - Contabilizzazione delle quote associative

L'Ets Alfa ha 120 soci, i quali versano all'ente una quota annuale di 10.

I soci si sono iscritti il 1° gennaio dell'esercizio t.

La quota fornisce l'adesione all'ente per un periodo temporale che va dal 1° gennaio al 31 dicembre.

La quota deve essere versata entro fine anno.

I soci morosi per più di 12 mesi sono cancellati dall'organizzazione.

Per esercitare il diritto di voto, occorre essere in regola con i versamenti.

Sino all'esercizio t-1, tutti i soci hanno versato regolarmente la propria quota.

Nell'esercizio t hanno versato la propria quota 80 soci.

Adottando il criterio per competenza avremmo:

nel corso dell'esercizio:

CIV Disponibilità liquide (SP)	a	A1 Proventi da quote associative (RG)	800
--------------------------------	---	---------------------------------------	-----

a fine esercizio:

A quote associative ancora dovute (SP)	a	A1 Proventi da quote associative (RG)	400
--	---	---------------------------------------	-----

Nell'esercizio t+1 in sede di assemblea per l'approvazione del bilancio dell'esercizio t, 35 soci versano il pagamento per l'annualità t

CIV Disponibilità liquide (SP)	a	A quote associative ancora dovute	350
--------------------------------	---	-----------------------------------	-----

Il 30 giugno dell'esercizio t+1, i soci morosi iscritti al 1° gennaio dell'esercizio t non hanno ancora versato la propria quota:

A7 Oneri diversi di gestione (RG)	a	A quote associative ancora dovute (SP)	50
-----------------------------------	---	--	----

Adottando il criterio per cassa avremmo:

nel corso dell'esercizio:

CIV Disponibilità liquide (SP)	a	A1 Proventi da quote associative (RG)	800
--------------------------------	---	---------------------------------------	-----

Nell'esercizio t+1 in sede di assemblea per l'approvazione del bilancio dell'esercizio t, 35 soci versano il pagamento per l'annualità t

CIV Disponibilità liquide (SP)	a	A quote associative ancora dovute (SP)	350
--------------------------------	---	--	-----

Anche dal semplice esempio fornito nella tabella si evince che il criterio per competenza può risultare contestualmente sia potenzialmente più fedele ad una rappresentazione della posizione patrimoniale e finanziaria dell'ente sia più complesso da gestire¹⁹⁹. L'ente, quindi, deciderà quale criterio adottare sulla base della propria esperienza e sulla base del criterio che reputa più adeguato a fornire una situazione coerente con la realtà.

11.2. Impairment

Le attività immobilizzate sono soggette a svalutazione laddove si ravvisi una riduzione durevole di valore. Ai sensi, infatti, dell'art. 2426 del codice civile, co. 1, n. 3 *“l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento”*.

Ai fini di disciplinare tecnicamente il (talvolta complesso) procedimento di “impairment” l'OIC ha pubblicato nel 2014 l'OIC 9, Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, poi rivisto nel 2016 a fronte dell'implementazione della direttiva contabile tramite il d.lgs. n. 135 del 2015.

Per un'analisi esaustiva del contenuto dell'OIC 9 si rinvia all'ampia letteratura scientifica e professionale in materia.

Ai nostri fini, rileva ricordare che la svalutazione si ha laddove il valore di bilancio risulti superiore al “valore recuperabile”, inteso quale maggiore tra fair value e valore d'uso.

Tabella - Definizioni per l'impairment

4. Si definisce perdita durevole di valore la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile.

5. Si definisce valore recuperabile di un'attività o di un'unità generatrice di flussi di cassa il maggiore tra il suo valore d'uso e il suo fair value, al netto dei costi di vendita. Alcuni esempi di costi di vendita sono le spese legali connesse alla transazione, imposte, e costi diretti necessari per rendere il bene pronto per la vendita.

¹⁹⁹ Peraltro, si consideri che, come riportato nell'esempio, l'utilizzo del criterio per competenza dovrebbe prendere in esame anche l'esperienza storica dell'ente con riferimento ai soci morosi che non versano nei tempi previsti la quota dovuta per effettuare (qualora tale numero sia significativo) eventuali svalutazioni di valore sull'importo lordo dovuto.

6. Si definisce valore d'uso il valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa.

7. Il fair value è il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione.

Spesso appare difficile stimare una immobilizzazione tecnica distintamente rispetto al contesto organizzativo in cui la stessa è inserita; per tale motivo, l'OIC 9 richiede di misurare, se non è possibile determinare il valore recuperabile di una singola immobilizzazione, il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi di cassa, intesa come *“il più piccolo gruppo identificabile di attività che include l'attività oggetto di valutazione e genera flussi finanziari in entrata che siano ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività”*²⁰⁰. L'eventuale svalutazione sarà poi “ripartita” agli elementi immobilizzati che ne fanno in proporzione al loro peso. Occorre anche ricordare che l'OIC 9 pone un distinguo nella misurazione del valore d'uso differenziando tra:

- › *Impairment test* delle società di non piccole, articolato sull'attualizzazione dei flussi finanziari netti calcolati in via prospettica
- › *Impairment test* delle società di piccole dimensioni, articolato sulla “capacità di ammortamento”²⁰¹.

Il paragrafo 29 dell'OIC 35 dispone che: *“[g]li enti del Terzo Settore ai fini della determinazione del valore d'uso applicano l'approccio semplificato dell'OIC 9 “Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali” per determinare le perdite durevoli di valore”*. La scelta del metodo semplificato verte anche sull'inadeguatezza del metodo originario fondato sull'attualizzazione dei valori a tasso di sconto che riflettano anche il rischio connesso all'attività d'impresa²⁰².

200 Si veda: OIC (2016), OIC 9, *op. cit.*, par. 8.

201 BUONGIORNO M. (2018), *L'Impairment test delle immobilizzazioni secondo l'OIC 9*, Bilancio, vigilanza e controlli, 1, 11-19.

202 Nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 35 si legge che: “14. L'OIC 9 prevede che per determinare il valore d'uso di un'immobilizzazione si debbano attualizzare i flussi di cassa futuri ad un tasso che “riflette il rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempistica e rischio equivalenti a quelli che la società si aspetta che derivino dall'immobilizzazione in oggetto”. Questa disposizione, che si basa sul concetto di rendi-

Il già menzionato metodo della “capacità di ammortamento”, da ben prima noto in dottrina e nella prassi, misura il valore d’uso di un elemento o di una UGC in base alla capacità che gli elementi o le UGC presentano di recuperare l’ammortamento. La ratio è la medesima del metodo articolato sull’attualizzazione dei flussi finanziari, anche se l’oggetto della determinazione sono i flussi economici e questi non vengono attualizzati²⁰³. Per una scheda riassuntiva delle principali caratteristiche tecniche del metodo si riporta di seguito un estratto di un contributo prodotto per la Fondazione Nazionale dei Commercialisti nel 2014 a seguito della prima pubblicazione del principio contabile nazionale²⁰⁴.

Approfondimento - Il valore d'uso come capacità d'ammortamento

La capacità d’ammortamento costituisce la tecnica contabile originariamente proposta dalla dottrina economico aziendale per la determinazione delle perdite durevoli di valore. Questa “confronta la capacità di ammortamento dei futuri esercizi con il loro valore netto contabile iscritto in bilancio”²⁰⁵.

La capacità di ammortamento è una tecnica articolata sui flussi di benefici economici. In termini economico-aziendali, la finalità del metodo consiste nel verificare se i ricavi originati dall’investimento siano capaci di coprire il costo stesso sostenuto per l’investimento. In ragione del fatto che la finalità del modello consiste nel verificare la recuperabilità dell’investimento, l’OIC 9 riferisce l’applicazione del modello alla struttura produttiva, rappresentata solitamente nelle piccole realtà dalla società medesima oppure, laddove l’attività sia segmentata, “preferibilmente” ai rami d’azienda. L’applicazione della verifica per rami d’azienda comporta la preliminare definizione di criteri di ripartizione dei costi indiretti. A tale proposito, il ramo di azienda, in analogia con quanto previsto nell’approccio dell’attualizzazione dei flussi finanziari per le Unità generatrici di cassa (di seguito anche “UGC”), produce flussi (in questo caso) di ricavi autonomi²⁰⁶ [...].

Si ricorda, ancora, che il modello semplificato non può essere applicato per la redazione del bilancio consolidato.

mento e premio per il rischio, non è applicabile agli enti del Terzo Settore in quanto questi sono aziende che non hanno scopo di lucro.

15. Tenuto conto di ciò, il presente principio contabile prevede che gli enti del Terzo Settore per determinare il valore d’uso delle immobilizzazioni adottano l’approccio semplificato dell’OIC 9 che non richiede di attualizzare i flussi di cassa futuri”. Si veda: OIC (2022), OIC 35, Principio Contabile Ets, Motivazioni alla base delle decisioni assunte, par. 14 e 15.

203 Il valore dell’attività o della UGC ricomprende anche con il metodo semplificato il valore della stessa alla fine del piano di identificazione analitica dei flussi di benefici. In questo senso, si veda anche: ROSCINI VITALI F. (2022), *Adattato il principio della continuità*, Il Sole 24Ore, 4 febbraio 2022.

204 Fonte: POZZOLI M. (2014), *La svalutazione delle immobilizzazioni tecniche alla luce dell’OIC 9, svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali: problematiche tecniche ed operative*, disponibile a: <https://www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it/node/752>.

205 Si veda: OIC, OIC 9, *op. cit.*, par.30.

206 Si veda: OIC, OIC 9, *op. cit.*, par.28.

Approfondimento - Flussi finanziari ed economici per l'impairment

Dal punto di vista applicativo, la principale caratterizzazione della tecnica della capacità di ammortamento rispetto all'attualizzazione dei flussi di cassa consiste, oltre alla misurazione di flussi economici anziché finanziari, soprattutto nella non-attualizzazione dei benefici. Tale semplificazione evita di determinare e applicare il costo del capitale²⁰⁷.

Ancora, l'attualizzazione dei flussi finanziari configura, in linea con gli IFRS, una valutazione *asset side*, mentre la misurazione della capacità di ammortamento esprime un valore *equity side*, ovvero un valore al netto della componente finanziaria. In sostanza, la tecnica della capacità d'ammortamento include nella determinazione anche gli oneri finanziari, mentre la tecnica di attualizzazione dei flussi finanziari non ne tiene conto.

Ciò detto, l'Appendice D del Principio osserva che "i flussi di reddito, se la dinamica del circolante si mantiene stabile, approssimano i flussi di cassa"²⁰⁸.

Tabella 2 – Quadro sinottico principali elementi di determinazione per capacità di ammortamento e attualizzazione flussi finanziari

	Capacità di ammortamento	Attualizzazione flussi finanziari
Finalità della verifica	Recupero degli investimenti	Recupero degli investimenti
Società che possono applicare la tecnica	Società non-grandi	Società grandi e non-grandi
Oggetto di stima	Flussi economici	Flussi finanziari
"Riduzioni" applicabili ai flussi	Oneri finanziari e imposte sui risultati futuri ordinari stimati	Attualizzazioni

Per quanto rileva la determinazione della capacità d'ammortamento, è opportuno evidenziare che l'OIC 9 specifica che "[l]a capacità di ammortamento è determinata sottraendo al risultato economico dell'esercizio, non comprensivo degli elementi straordinari e delle relative imposte, gli ammortamenti delle immobilizzazioni". In sintesi, le previsioni dovrebbero considerare tutti i componenti ordinari di reddito preventivabili sulla base delle conoscenze correnti²⁰⁹. Sono, quindi, incluse nel calcolo anche le imposte derivanti dall'attività ordinaria. Per la medesima motivazione, i flussi devono essere determinati senza tenere in considerazione futuri investimenti, in grado di potenziare la capacità produttiva.

207 OIC giustifica concettualmente tale soluzione affermando che "[...] per le società di minori dimensioni, spesso a conduzione familiare, la determinazione del costo del capitale può risultare estremamente complessa, quando non del tutto arbitraria. In queste società, infatti, è frequente un coinvolgimento diretto dei soci nella gestione, anche sotto forma di rapporto di lavoro dipendente. Da questa prospettiva, l'applicazione delle tecniche più note di determinazione del costo del capitale appare fuori contesto, se si considera che, in tali circostanze, l'attività dell'investitore si confonde con quella del manager/imprenditore ed il ritorno dell'investimento è da questi visto nella sua globalità". Si veda: OIC, OIC 9, *op. cit.*, Appendice D, par.8.

208 Si veda: OIC, OIC, *op. cit.*, Appendice D, par.6.

209 Si veda: OIC, OIC 9, *op. cit.*, par.8.

La capacità d'ammortamento deve essere verificata lungo un orizzonte temporale definito che, sulla base delle indicazioni OIC e in linea con le previsioni previste per l'attualizzazione dei flussi finanziari, non dovrebbe superare "generalmente" i 5 anni²¹⁰. Ancora, è importante evidenziare che qualora al termine del periodo temporale considerato, si supponga che esista ancora un "valore economico significativo" delle immobilizzazioni, tale valore concorre alla determinazione della capacità d'ammortamento. Il paragrafo 29 [divenuto paragrafo 33 nella versione del 2016 N.d.A.] dell'OIC 9 dispone che il valore in parola sia determinato "sulla base dei flussi di benefici netti che si ritiene l'immobilizzazione possa produrre negli anni successivi all'ultimo anno di previsione esplicita". Tale considerazione rileva in particolar modo per quelle immobilizzazioni che presentano una vita utile che supera la data ultima prevista dal piano per la verifica della riduzione durevole di valore. La disposizione prevista da OIC è funzionale anche ad un utilizzo ragionevole del piano. Se, poniamo, il piano dovesse rilevare che gli investimenti non sono coperti dai flussi economici, ma le immobilizzazioni interessate presenteranno con probabilità un significativo valore al termine dell'orizzonte temporale analizzato, la società potrebbe anche concludere, se esistono i presupposti, che vi sono i presupposti per non svalutare.

La verifica è superata quando l'eccedenza dei benefici economici sui pertinenti costi nell'arco temporale considerato è tale da coprire gli ammortamenti dei beni immobilizzati interessati.

Il Principio parte dal presupposto che una società se di piccole dimensioni e monobusiness abbia un'unica attività e struttura produttiva; in tal caso la verifica della riduzione durevole di valore dovrebbe essere riferita all'intera struttura societaria²¹¹.

La svalutazione attribuibile all'azienda è imputata secondo il seguente ordine:

- il valore dell'avviamento allocato sulla UGC;
- le altre attività proporzionalmente, sulla base del valore contabile di ciascuna attività che fa parte dell'UGC.

Anche se non specificamente precisato nel Principio e se riferito alla tecnica di attualizzazione finanziaria, si può ritenere che - dopo aver azzerato l'avviamento - siano eliminati gli oneri pluriennali (menzionati nel Principio solo per chiarire che per tali spese non è mai possibile il ripristino). Tale soluzione è, peraltro, in linea con l'impostazione dell'OIC 24, Immobilizzazioni immateriali, per il quale gli oneri pluriennali sono essenzialmente riferiti, alla stregua dell'avviamento, alla generica attività aziendale²¹².

L'OIC non definisce in modo tassativo modelli per la determinazione della capacità d'ammortamento. Premettendo che le soluzioni prospettate, se coerenti nelle assunzioni e nelle previsioni, dovrebbero portare al medesimo risultato, è possibile individuare almeno tre modelli applicativi:

210 Si veda: OIC, OIC 9, *op. cit.*, par. 30.

211 Si veda: OIC, OIC 9, *op. cit.*, par. 6.

212 L'OIC 9 assimila avviamento e oneri pluriennali nella prospettiva dell'impossibilità di effettuare sulle svalutazioni effettuate successivi ripristini. Specificamente, il paragrafo 25 dispone che: "Non è possibile ripristinare la svalutazione rilevata sull'avviamento e sugli oneri pluriennali di cui al numero 5 dell'articolo 2426 codice civile". Si veda: OIC, OIC 9, *op. cit.*, par. 25. Tale previsione è, peraltro, da considerarsi una integrazione del disposto normativo, considerato che la norma di legge non fa riferimento a tale indicazione.

1. piani articolati sull'art. 2425, c.c.. Costi e ricavi possono essere organizzati in base alla classificazione contabile per natura prevista dallo schema dell'art. 2425, c.c., per la costruzione del conto economico. In tal modo, potremmo avere i costi riferibili ai beni distinti in materiali consumati, costi per servizi, costi del lavoro, ecc. Questa tecnica ha il pregio di definire un modello facilmente "costruibile", partendo dallo schema di bilancio, anche se evidentemente la sua capacità informativa ai fini interni, rispetto agli altri modelli sorti ai fini di controllo di gestione, appare ridotta. La tabella che segue nel testo riporta in via schematica i componenti da tenere in considerazione per lo sviluppo della soluzione;
2. piani articolati su configurazioni di riclassificazione dell'andamento economico (per es., configurazione a valore aggiunto oppure a ricavi e costo del venduto);
3. piani articolati sulla natura dei costi. In questa prospettiva, i costi possono essere articolati, in termini gestionali, per esempio, in costi fissi, costi variabili, oneri finanziari imputabili al bene, etc.²¹³. L'organizzazione delle poste, in questa circostanza richiede la tenuta di un sistema di contabilità analitica.

Fonte: POZZOLI M. (2014), *La svalutazione delle immobilizzazioni tecniche alla luce dell'OIC 9, svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali: problematiche tecniche ed operative*.

L'adozione dell'impairment test non deve, tuttavia, spaventare oltremodo gli enti, poiché la tecnica in esame viene applicata laddove ne ricorrano le condizioni e, in ogni caso, l'imputazione diretta della svalutazione a uno specifico immobile può essere ancora praticabile come soluzione quando vi sono motivi che inducono a operare una specifica riduzione durevole di valore. Se un'autobus non funziona più ed ha ancora un valore in bilancio, tanto per fare un esempio, non occorrerà effettuare alcun test, poiché il motivo della riduzione durevole di valore è identificato e non imputabile ad altri elementi. Inoltre, il principio contabile, quindi, ha evidenziato, sulla base del richiamo analogico di cui all'art. 3, co. 2 del Cts, la parziale applicabilità dell'OIC 9. In effetti, il metodo originario di determinazione del valore d'uso sembra essere, oltre che inappropriato, anche eccessivamente complesso dal punto di vista tecnico, in quanto necessiterebbe di dati previsionali misurati ad hoc per la misurazione.

Ciò detto, chi scrive pensa che anche l'applicabilità del metodo semplificato dell'OIC 9 abbia taluni difetti dal punto di vista logico concettuale, soprattutto per quanto concerne la considerazione dei benefici economici come riferimento di determinazione del valore d'uso. L'osservazione del principio contabile appare, in parte, estendibile anche al modello semplificato di impairment, fatta ovviamente eccezione per quelle attività che operano con logiche assimilabili a quelle for profit. Laddove l'ente gestisca una casa di cura risulta corretto adottare le previsioni (semplificate) dell'OIC 9, anche in una prospettiva di controllo di gestione dell'attività. Se, tuttavia, l'ente opera, per esempio, nel settore dell'assistenza sociale fornendo servizi di trasporti gratuitamente o sotto il costo ed operando grazie a contributi, attività volontaristica e lasciti, può essere complesso o poco significativo calcolare i flussi di benefici economici.

213 Si veda: OIC, OIC 9, *op. cit.*, Appendice C.

Per tale motivo, gli IPSAS ed altri principi contabili locali hanno sviluppato anche il concetto del “servizio potenziale”, inteso come misuratore della capacità dell’ente di erogare un particolare servizio, in alternativa ai flussi di benefici economici per la determinazione del valore d’uso²¹⁴.

In ultimo, dal punto di vista espositivo, rileva osservare che il d.m. 5 marzo 2020 non ha riportato, nella prospettiva che tali operazioni fossero poco frequenti, la voce di rendiconto gestionale connessa alle svalutazioni. L’OIC 35 ricorda che, laddove si presentasse necessità di indicare tale posta, sarà opportuno, sfruttando le indicazioni dell’Introduzione dell’Allegato del decreto ministeriale, aggiungere una posta ad hoc “svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali” nell’area del rendiconto che deve accogliere la svalutazione. Valgono anche in questo caso le generiche considerazioni già riportate in merito all’applicazione del principio di rilevanza (si veda anche par. 4.4.).

214 Si veda: IPSASB (2009), IPSAS 21—Impairment of non-cash-generating assets; ACSB (2018), CPA Canada Handbook, Part III, *op. cit.*, 4433 Tangible Capital Assets Held by Not-for-Profit Organizations and Section, e, 4434 Intangible Assets Held by Not-for-Profit Organizations.

Bibliografia

ABBATE G. (2021), *Verifiche di legalità e sui requisiti*, in: AA.VV., Registro Unico del Terzo Settore. Gli adempimenti per l'avvio, Il Sole24 Ore, 23 novembre 2021.

ACCA (2015), *Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* (IFRS for SMEs).

ACSB (2013), *Cpa Canada Handbook, Part III - Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations* (ASN-PO).

ACSB (2018), *Cpa Canada Handbook, Part III - Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations* (ASN-PO), 4433 Tangible Capital Assets Held by Not-for-Profit Organizations and Section.

ACSB (2018), *Cpa Canada Handbook, Part III - Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations* (ASN-PO), Tangible Capital Assets Held by Not-for-Profit Organizations and Section.

AGENZIA PER LE ONLUS (2008), *Linee guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit*.

AICPA (2010), *Technical Practical Aid 6140.24*.

ALESSANDRELLI D, CERULLI E. (2020), Webinar CSVnet *La relazione di missione e i punti di contatto con il bilancio sociale*.

ANTONELLI V. (2011), *Il nuovo principio contabile per enti 'non profit'*, Contabilità finanza e controllo, 34(8/9), 643-656.

BAGNOLI L. (2018), *La rendicontazione economica e sociale negli enti del Terzo settore*, in Fici A. (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, Editoriale scientifica Napoli, 193-217.

BARBIZZI M. (2020), *Enti del Terzo settore alla prova del bilancio*, Diritto e pratica del lavoro, 19, 1181-1194.

BAUCO C., CAPOZZI V. (2018), *La riforma del Terzo settore. Il regime transitorio*, disponibile a: www.fondazione nazionale commercialisti.it.

BEHN B. K., DEVRIES D. D., LIN J. (2010), *The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study*, *Advances in Accounting*, 26(1), 6-12

BOZZA E. (2021), *Le interrelazioni tra l'organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione alla luce delle norme di comportamento CNDCEC 2020*, *Società & contratti, bilanci & revisione*, 1, 130-146

BUONGIORNO M. (2018), *L'Impairment test delle immobilizzazioni secondo l'OIC 9*, Bilancio, vigilanza e controlli, 1, 11-19.

BUSANI A., CORSICO D. (2020), *Atto costitutivo e Statuti degli enti del terzo settore*, Milano, Wolters Kluwer.

CABRAL S., MAHONEY J. T., MC GAHAN A. M., E POTOSKI M. (2019), *Value creation and value appropriation in public and nonprofit organizations*, Strategic Management Journal, 40(4), 465-475.

CAPALBO F., SORRENTINO M. (2013), *I rapporti tra 'Valore Di Mercato' e 'Ricavato in caso di liquidazione' nella 'Relazione Giurata' ex art. 160 l.f. co. 2*, Rivista dei Dottori Commercialisti, 2, 305 -316.

CASÒ M. (2018), *OIC 11: importanti chiarimenti in materia di rappresentazione sostanziale, di continuità aziendale e di rilevanza*, Rivista dei dottori commercialisti, anno 2018, 69(2), 197-203.

CAVENAGO D. (1999), *Modelli di ciclo di vita del consiglio di amministrazione di una azienda non profit (seconda parte)*, Non Profit, 1, 59-96.

CHARTERED ACCOUNTANTS AUSTRALIA AND NEW ZEALAND (2017), *Guidance for not-for-profit financial reporting in New Zealand*.

CNDC/COMMISSIONE "AZIENDE NON PROFIT" (2006), Raccomandazione n. 10, *Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati*.

CNDC/COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT (2001), Raccomandazione n. 1, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*.

CNDC/COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT (2002), Raccomandazione n. 2, *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio delle aziende non profit*.

CNDCEC (2016), *Osservazioni del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili per la predisposizione dei decreti attuativi della riforma del terzo settore*.

CNDCEC/FNC (2022), *La relazione dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore all'Assemblea degli associati (o di altro organo equivalente delle fondazioni) in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio*.

CNDCEC/FNC (2022), *Le novità per il Terzo settore nel c.d. "Decreto semplificazioni"*, La relazione dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore all'assemblea degli associati (o di altro organo equivalente delle fondazioni) in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

CNDCEC (2021), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*

CNDCEC (a cura CAPOZZI V., POZZOLI M., 2022), *Le novità per il Terzo settore nel c.d. "Decreto semplificazioni"*.

CNR/GRUPPO DI LAVORO ENTI NON PROFIT (2002), *Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati e altre erogazioni liberali per enti non profit*.

COLOMBO G. M. (2020), *Controllo, direzione e coordinamento degli Ets*, Cooperative e enti non profit, 7, 7-10.

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO (a cura di SIRONI E. M., 2022), *Studio n. 10-2022/Cts, Attestazione della sussistenza del patrimonio minimo degli Ets*.

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO (a cura di AVAGLIANO M., 2022), *Studio n. 11-2022/Cts. Iscrizione al Runts degli enti del Terzo settore e situazione patrimoniale aggiornata*.

CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO (2021), *Massima n. 5 del 12 gennaio 2021. Ottenimento della personalità giuridica da parte di associazione non riconosciuta mediante l'iscrizione al Runts e da parte di associazione non riconosciuta che già possiede la qualifica di Ets*.

CRISTOFORI G., MIELE M., (2000), *Principio di competenza economica e correlazione costi-ricavi*, Contabilità finanza e controllo, 23(5), 495-502.

CSVNET/FORUM TERZO SETTORE. *Cantiere Terzo settore, Come depositare il bilancio nel registro unico nazionale del Terzo settore*, disponibile a: <https://www.cantiereerzosettore.it/cantiere-video/tutorial-deposito-bilancio-runts/>.

D'ANGELO P. (2019), *Analisi empirica sugli schemi di bilancio di alcune associazioni del Terzo settore*, in "Terzo settore, non profit e cooperative", n. 1, 116-134.

D'ANGELO P. (2020), *D.lgs. 39/2010 e ISA Italia nella revisione degli Ets, Terzo settore, non profit e cooperative*, Eutekne, n. 2, 117-129.

DE ANGELIS L. (2020), *Il Registro del terzo settore: struttura e funzionamento*, in *La riforma del no profit: il terzo settore dopo il Runts*, Italia Oggi.

DE ANGELIS L. (2021), *L'organo di controllo negli Ets alla luce delle nuove norme di comportamento*, Terzo settore, non profit e cooperative, 2, 6-24

DE ANGELIS L. (2021), *Per il Runts, patrimonio minimo con attestazione notarile anche per Aps e Odv*, Eutekne.info, 23 novembre 2021.

DE CAROLIS P., MONTEDURO F., PAGLIUCA E. (2006), *Amministrazioni pubbliche. Principi e sistemi contabili*, Roma, Aracne.

DE SIMONE G., POZZOLI M. (2021), *Ong e norme fiscali, dalla normativa speciale al Codice del terzo settore*, in "Norme e Tributi", Il Sole 24 Ore, n. 11.

DE TAVONATTI M., MORO D. (2023), *Dal revisore relazione giurata di stima sull'entità del patrimonio*, Il Sole 24 Ore, 23 marzo 2023.

DE TAVONATTI M., POZZOLI M., SEPIO G. (2023), *Attività di controllo e valutazione patrimoniale*, in (a cura di POZZOLI M., SEPIO G.): *Terzo settore. Il quadro civilistico, organizzativo e fiscale. Come realizzare le funzioni e i compiti previsti dalla Riforma*, 86-91.

DEZZANI F., BUSO D., BIANCONE P. (2020), *IAS/IFRS*, Milano, IPSOA, 5ed.

DI BELLA M. (2019), *Le particolari categorie di enti del Terzo settore: Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale*, in DONATI F. E SANCHINI F., *Il Codice del Terzo settore*, Milano, Giuffrè, 169-188.

DI PIETRA R., (2000), *Ragioneria internazionale e 'armonia' contabile*, Padova, Cedam.

EU (2019), *Prag, Procurement and grants for European union external actions- A Practical Guide Applicable as of 15 July 2019*.

FASB (2016), *ASU 2016-14, Not-for-Profit Entities (Topic 958), Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities*.

FASB (2018), *Accounting Standards Update 2018-08-Not-for-Profit Entities (Topic 958): Clarifying the scope and accounting guidance for contributions received and contributions made*.

FER (2020), *Raccomandazioni relative alla presentazione dei conti*, FER Swiss GAAP RPC 21 109 Rendiconto di organizzazioni non-profit di pubblica utilità.

FIUME R. (2013), *Ragioneria generale: dalla contabilità al bilancio di esercizio*, G Giappichelli Editore.

FORNERO L. (2023), *Deposito del bilancio degli ETS presso il Runts*, Eutekne, *Procedure Pratiche*, 6, 1-13.

G4 + 1 (1999), *Accounting by Recipients for Non-reciprocal Transfers*.

GANDINI G. (2004), *La programmazione e il controllo nel-l'aziende del terzo settore*, Milano, Franco Angeli.

GARRONE M., IOANNONE I., SEPIO G. (2023), *Le attività esercitabili*, Milano, Il Sole 24 Ore, 19-26.

GIANNINI L., VITALI M. (2007), *L'impugnativa della delibera di approvazione del bilancio nelle società di capitali*, Rimini, Maggioli.

GIRELLI G. (2018), *Il regime fiscale del Terzo settore*, in GORGONI M. (a cura di), *Il codice del Terzo settore. Commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, Pisa, 393-426.

GIUNTA F., PISANI M. (2018), *La contabilità generale*, Milano, Apogeo.

GIUNTA F., PISANI M. (2023), *Il bilancio*, Milano, Apogeo, 5ed.

GRANDIS F. G., MATTEI G. (2012), *The harmonization of accounting in the Italian public sector: a new accrual basis standard versus IPSAS*, *Italian J. Pub. L.*, 4, 376-398.

- GUATRI L., BINI M. (2009), *Nuovo Trattato sulla valutazione delle aziende*, Egea, Milano.
- HERZLINGER R. E. (1999), *Can Public Trust in Nonprofits and Governments Be Restored?*, Harvard Business Review on Nonprofits, Harvard, Harvard Business School Press, 1-28.
- HERZLINGER R. E., SHERMAN H. D. (1980), *Advantages of fund accounting in nonprofits*. Harvard Business Review, 58(3), 94-105.
- EBRAHIM A. (2003), *Accountability in practice: Mechanisms for NGOs*, World development, 31(5), 813-829.
- IANNACONE M.N. (2021), *Inizio di operatività del Runtis e relativi effetti, Terzo settore, non profit e cooperative*, vol.4, Ottobre/Dicembre.
- IASB (2003), IFRS 1, *Prima adozione degli International Financial Reporting Standards*.
- IASB (2018), *Conceptual Framework*.
- IPSASB (2008), IPSAS 21, *Impairment of non-cash-generating assets*.
- IPSAB (2017), *Financial Reporting Under Cash Basis of Accounting*.
- IPSAB (2017), IPSAS 23, *Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (imposte e trasferimenti)*.
- KUNZ A. (2004), *L'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*, Padova, Cedam.
- LARKIN R. F., DITOMMASO M. (2019), *WILEY Not-for-Profit GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-for-Profit Organizations*, New York, Wiley.
- MAGRASSI L., POZZOLI M. (in corso di stampa), *Rendicontazione e bilancio sociale*.
- MAGRASSI L., PAOLONE F., POZZOLI M. (2022), *Transparency in Italian Nonprofit Organizations: Is It More Burdensome or Beneficial?*, Universal Journal of Accounting and Finance, 10(3), 653-665.
- MALTONI M., SPADA P. (2021), *Patrimonio minimo e capitale minimo*, in Riv. dir. comm., II, 3.
- MANES ROSSI F., CAPERCHIONE E. (2019), *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, Milano, Franco Angeli.
- MANES ROSSI F., COHEN S., CAPERCHIONE E., BRUSCA I. (2016), *Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box*, Public Money & Management, 36(3), 189-196.
- MANFREDONIA M., SEPIO G. (2020), *Beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa*, Nt+Plus, Il Sole 24 Ore, disponibile a: https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/donazioni-terzo-settore-agevolazioni-non-cumulabili-AD3W5Td?refresh_ce=1.

MARASÀ G. (2019), *Imprese sociali, altri enti del terzo settore, società benefit*, Torino, Giappichelli.

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, DIREZIONE GENERALE DEL TERZO SETTORE E DELLA RESPONSABILITÀ SOCIALE DELLE IMPRESE (2017), *Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni*, prot. n. 34/0012604, nota 29 dicembre 2017.

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, *Nota n.2088 del 27/02/2020, Artt. 8, comma 3, lettera b), 16 e 17 del Codice del Terzo settore. Risposta quesito.*

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, d.m. n. 72 del 31 marzo 2021, *Linee guida sul rapporto tra Pubbliche Amministrazioni ed enti del Terzo settore negli artt. 55-57 del D.lgs. n. 177/2017 (Codice del Terzo settore).*

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI (2022), *Nota n. 5941 del 5 aprile 2022, Ordinamento contabile degli enti del Terzo settore. Articolo 13 del d.lgs. n.117/2017. Chiarimenti.*

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI (2022), *Circolare n. 9 del 21 aprile, Articolo 54 del Codice del Terzo settore. Trasmigrazione dei dati delle ODV e delle APS iscritte ai Registri delle Regioni e delle Province autonome. Procedimento di verifica dei requisiti per l'iscrizione al RUNTS.*

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI (2022), *nota n. 10358 del 14 luglio 2022, Mod. D - Rendiconto per Cassa - Quesito sul saldo iniziale liquidità. Riscontro.*

MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI (2022), *nota direttoriale n. 17146 del 15 novembre 2022, Quesiti in materia di redazione e deposito bilanci da parte degli Enti del Terzo settore.*

MONTALDI M. (2022), *Il principio contabile OIC n. 35 guida i bilanci del Terzo settore*, Cooperative e enti non profit, 22(4).

MONTANI V. (2020), *Applicazione analogica delle norme societarie agli enti di libro I: nuove prospettive dalla Riforma del Terzo settore?*, La Nuova Giurisprudenza civile commentata, 227-237.

NOBES C., ALEXANDER D. (2008), *International Financial Reporting Standards: context, analysis and comment*, London, Routledge.

OIC (2018), OIC 11, *Finalità e postulati del bilancio d'esercizio.*

OIC (2016), OIC 12, *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio.*

OIC (2016), OIC 15, *Crediti.*

OIC (2016), OIC 16, *Immobilizzazioni materiali.*

OIC (2016), OIC 19, *Debiti.*

OIC (2016), OIC 24, *Immobilizzazioni immateriali.*

OIC (2017), OIC 29, *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.*

OIC (2016), OIC 31, *Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto.*

OIC (2020), OIC 33, *Passaggio ai principi contabili nazionali.*

OIC (2022), OIC 35 *Principio Contabile Ets.*

OIV (2015), *Principi Italiani di Valutazione PIV*, Milano, Egea.

ONIDA P. (1968), *Economia d'azienda*, III ed., Torino, UTET.

PAOLONE F. (2019), *Il rendiconto finanziario*, Milano, Giuffrè.

PAVAN A., DESSALVI B., PAGLIETTI P. (2018), *Fund Accounting from the Italian Early Tradition to the US GAAP for Governments*, *International Journal of Public Administration*, 41(9), 746-757

PISANI M. (2001), *Appunti di contabilità generale ed applicata*, Milano, Franco Angeli, Milano, 3ed.

PLATANIA (2011), *I conferimenti nelle spa*, Milano, Giuffrè.

POSTAL M., POZZOLI M. (2020), *Il valore dell'attività strumentale entra nei bilanci*, *Il Sole 24 Ore* del 3 settembre 2020.

POSTAL M., POZZOLI M., SEPIO G. (2021), *Anche le Onlus adottano gli schemi del 2020 con voci riconciliate*, *Il Sole 24Ore* del 23 dicembre 2021.

POZZOLI M. (2000), *Nota esplicativa in: CNDC-IASC, "Principi contabili internazionali IAS 2000"*, Milano, *Il Sole 24 Ore*.

POZZOLI M. (2005), *Principi contabili ed enti locali*, Milano, Franco Angeli.

POZZOLI M. (2009), *Principi contabili per il Terzo settore*, Milano, Franco Angeli.

POZZOLI M. (2014), *La svalutazione delle immobilizzazioni tecniche alla luce dell'OIC 9, svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali: problematiche tecniche ed operative*, disponibile a: <https://www.fondazione nazionalecommercialisti.it/node/752>.

POZZOLI M. (2019), *Revisione dei conti, opzione interna o esterna*, *Il Sole240re*, 19 giugno 2019.

POZZOLI M., MANETTI G. (2011), *Pianificazione e controllo per le aziende non profit. Valutazioni di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socio-economico*, Milano, Franco Angeli.

QUAGLI A. (2015), *La riforma del bilancio di esercizio: i postulati e i criteri di valutazione*, *Amministrazione & finanza*, 30(12), 7-13.

RICCARDELLI N. (2021), Commento agli articoli 15-19, in: FICI A., RICCARDELLI N. (a cura di), *Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore: Commento al d.m. 15 settembre 2020*, n. 106, Napoli, Editoriale Scientifica.

ROSCINI VITALI F. (2022), *Adattato il principio della continuità*, Il Sole 24Ore, 4 febbraio 2022.

SAVIOLI G. (2021), *Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali: aggiornato con gli emendamenti agli OIC pubblicati a tutto il 30 giugno 2021*, Milano, Giuffrè.

SEPIO G. (2019), *La fiscalità della raccolta fondi nel quadro della riforma del Terzo settore*, in "Rivista di Diritto tributario (supplemento online)", disponibile a: <http://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2019/12/Sepio-2.pdf>.

SEPIO G. (2018), *Il nuovo diritto tributario del terzo settore*, in FICI A. (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, Editoriale scientifica Napoli, 155-192.

SERGIACOMO A., CARI M., TULLI M. (2018), *La revisione legale negli enti del Terzo settore*, Rimini, Maggioli.

SERVIDIO S., (2020), *Nuove regole per le donazioni in natura agli enti del Terzo settore*, in *Cooperative, Enti non profit*, Wolters Kluwer, n. 4/2020.

SIRONI E. M. (2021), *Nuova procedura. Tocca al notaio il controllo per ottenere personalità giuridica*, in: AA.VV., *Registro Unico del Terzo Settore. Gli adempimenti per l'avvio*, Il Sole24 Ore, 23 novembre 2021, p. 9.

SÒSTERO U. (1998), *Il postulato della competenza economica nel bilancio d'esercizio*, Milano, Giuffrè.

SÒSTERO U. (2003), *La rappresentazione contabile delle liberalità vincolate ricevute dalle aziende non profit*, *Rivista dei dottori commercialisti*, 4, 707-742.

TAVOLO TECNICO PER L'ELABORAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI NON PROFIT (2012), *Principio contabile nazionale per gli enti non profit n. 1, Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*. Per un commento al documento.

TAVOLO TECNICO PER L'ELABORAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI NON PROFIT (2012), *Bozza di Principio contabile nazionale per gli enti non profit n. 2, L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit*.

TERZANI S. (2002), *Il sistema dei bilanci*, Milano, Franco Angeli.

TISCINI R., PAOLONE F. (2022), *Fair value accounting*, Torino, Giappichelli.

TOOLEY S., HOOKS J. (2020), *Accounting for Volunteers: Enhancing Organizational Accountability and Legitimacy*, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 49(1), 93-112.

TRAVAGLINI C. (2020), *Dal bilancio alla costruzione del piano dei conti per la rilevazione contabile e la comunicazione di bilancio per gli enti di terzo settore*, Associazioni e sport, 1, 42-54.

TRAVAGLINI C. (2005), *Il trattamento del patrimonio in alcune aziende non profit: peculiarità e problemi aperti*, Non profit, 1, 41-51.

TRAVAGLINI C. (2006), *Un primo quadro interpretativo per l'analisi dei bilanci delle aziende non profit*, in "Non profit", Rimini, Maggioli, 2, 265-282.

VAN IWAARDEN J., VAN DER WIELE T., WILLIAMS R., MOXHAM C. (2009), *Charities: how important is performance to donors?*, International Journal of Quality & Reliability Management, 26(1), 5-22.

L'autore

Matteo Pozzoli

Professore associato di Economia aziendale presso l'Università degli Studi di Napoli "Parthenope". Consulente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) per il quale è responsabile dell'attività di ricerca per l'area No profit, esperto dell'area principi contabili e di valutazione, e componente dell'Ufficio legislativo. Sempre per conto del CNDCEC partecipa anche al Gruppo di lavoro sui principi contabili per il Terzo settore dell'Organismo Italiano di Contabilità e al Comitato scientifico della Fondazione Terzjus. È assistente tecnico presso lo Standard Setter Board della Ragioneria Generale dello Stato.

La Riforma del Terzo settore, avviata con la legge 6 giugno 2016, n. 106 recante "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale" e in seguito attuata con successivi decreti delegati tra cui il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 recante il "Codice del Terzo settore" (in seguito anche "Cts"), costituisce un passaggio epocale per gli enti che operano senza fine di lucro. Il cosiddetto "Terzo settore" svolge un ruolo fondamentale per il funzionamento delle comunità locali e, contestualmente, ricopre un rilevante ruolo sociale ed economico. Il legislatore della Riforma ha attribuito al bilancio di esercizio una funzione centrale, affidando allo stesso il compito di individuare i parametri che definiscono lo *status* di ente del Terzo settore, la sua "commercialità" nonché i vari adempimenti e obblighi amministrativi, comunicativi e gestionali. Dal punto di vista professionale la predisposizione del bilancio degli enti del Terzo settore richiede una profonda conoscenza della materia per quanto concerne la corretta tecnica contabile e le connesse norme di governance, amministrazione e controllo e fiscalità. Il volume include un'analisi delle previsioni giuridiche e contabili contenute nel citato Cts, nel decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali "Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore", licenziato in data 5 marzo 2020 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale in data 18 aprile 2020, e nell'OIC 35 Principio contabile ETS dell'Organismo Italiano di Contabilità. In questa prospettiva, sono forniti esempi e approfondimenti di prassi professionale, alla luce delle principali tematiche emerse nella prima massiva applicazione delle nuove disposizioni di legge e tecnico-contabili nonché in previsione dell'adozione delle novità nel contempo sopraggiunte.



9 788899 517373