

MATTEO POZZOLI

Il bilancio degli enti del Terzo settore

Una prima analisi del decreto
del Ministero del lavoro
e delle politiche sociali
del 5 marzo 2020

Presentazione di Maurizio Postal



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

MATTEO POZZOLI

Il bilancio degli enti del Terzo settore

Una prima analisi del decreto
del Ministero del lavoro
e delle politiche sociali
del 5 marzo 2020

Presentazione di Maurizio Postal

ISBN 978-88-99517-25-0

© Copyright Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti.

Finito di stampare a Novembre 2020.

Indice

Presentazione	5
1. Inquadramento normativo e centralità del bilancio	9
2. Norme su amministrazione e bilancio. Dal periodo precedente al periodo transitorio al sistema a regime	15
3. Linee guida e schemi di bilancio	18
4. Introduzione	21
4.1. Determinazione della soglia	21
4.2. Tecnica di rilevazione dei componenti reddituali	25
4.3. Riferimenti normativi per la redazione del bilancio	31
4.4. Struttura del bilancio	35
4.5. Revisione legale dei conti	39
5. Gli schemi di bilancio per gli ETS non piccoli	43
5.1. Approccio di riferimento	43
5.2. Stato patrimoniale	43
5.3. Rendiconto gestionale	57
5.4. Relazione di missione	65
6. Gli schemi di bilancio per gli ETS piccoli	88
7. Dal piano dei conti al bilancio (e viceversa)	94
8. Deposito e tempistica di approvazione	101

9. Il percorso a venire: dei principi contabili per gli enti del Terzo settore	103
9.1. Ruolo e funzione dei principi contabili per gli enti del Terzo Settore	103
9.2. Erogazioni liberali	105
9.3. Attività volontaristica	118
Bibliografia	124
L'autore	130

Presentazione

L'interesse dei professionisti e, nello specifico, della categoria dei commercialisti per gli enti non lucrativi è fatto noto e risaputo.

Si tratta di un interesse, morale oltre che professionale, che coinvolge, secondo le ultime rilevazioni Istat, una platea in continua espansione di circa 350.000 organizzazioni e capace di dare lavoro a circa 1,1 milione di persone. La gamma delle organizzazioni non profit risulta estremamente eterogenea per attività e organizzazione, coinvolgendo strutture articolate su base federativo a livello nazionale e internazionale come piccole realtà associative, sorte su impulso spesso personale o di gruppi di persone desiderose di apportare un proprio contributo allo sviluppo (sostenibile) della società civile e delle comunità di riferimento.

Nella particolare fase di congiuntura economico-sociale, segnata dall'emergenza pandemica e dai conseguenti disagi che la stessa ha creato nella gestione dei servizi "essenziali", il Terzo settore è chiamato in via rafforzata a ricoprire un ruolo di sussidiarietà rispetto alla pubblica amministrazione che la sentenza della Corte costituzionale n. 131 del 2020 ha voluto recentemente ribadire, richiamando il ruolo pro-attivo che le organizzazioni - in particolare gli enti del Terzo settore - dovrebbero ricoprire nel produrre servizi di interesse generale per le realtà locali a fianco della pubblica amministrazione.

La particolarità della normativa e la difficoltà sostanziale, in molti casi, nel trasporre schemi e paradigmi propri del mondo societario al mondo non profit ha già creato da tempo, anche all'interno della categoria, una "specializzazione" per molti professionisti che operano nel settore, tendenza che sicuramente sarà enfatizzata in futuro con l'evoluzione normativa in atto.

A tale riguardo, si deve osservare che la disciplina giuridica e fiscale degli enti non profit ha subito nel corso degli ultimi decenni una progressiva creazione di nuove specifiche previsioni di settore, spesso orientate a cogliere gli aspetti emergenti legati ai cambiamenti del mondo civile e sociale, senza riuscire a rivedere in maniera organica la normazione della materia.

Dopo alcuni tentativi, nella passata legislatura è stata prima approvata 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", poi attuata con successivi quattro decreti legislativi cui è stato assegnato il compito di tradurre in norme operative l'animus del legislatore delegante; tra questi decreti assume particolare rilievo il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 recante il "Codice del Terzo settore" (in seguito anche "Cts"), che definisce all'interno dell'universo non profit gli enti appartenenti al Terzo settore e che contiene un vero e pro-

prio “testo unico” di questi enti, rimandando al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, per la particolare categoria delle imprese sociali.

Peraltro, la vastità dei temi trattati (nonché la necessità di rispettare la tempistica prevista per l’emanazione delle norme delegate) ha richiesto l’inserimento nei decreti delegati di numerosi rinvii a successivi decreti e linee guida di fonte ministeriale (in gran parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali), al fine di prevedere una regolamentazione più tecnica della materia trattata.

Anche il tema dell’informativa e della comunicazione contabile e sociale è stato affidato a decreti del sopra ricordato Ministero del lavoro e delle politiche sociali; in effetti, la tematica è sembrata da subito necessitare di una serie di previsioni tecniche che mal si conciliano con il livello di dettaglio contenuto in testi di legge di fonte primaria come, nel caso di specie, i decreti delegati.

In questo contesto, è stato, quindi, approvato in data 5 marzo 2020 il decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 aprile recante la “Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore”. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha partecipato attivamente al progetto al fine di portare l’esperienza della categoria a supporto della normazione della materia.

Precedentemente in data 4 luglio 2019, era stato, peraltro, licenziato il Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali pubblicato, poi, sulla Gazzetta Ufficiale n. 186 del 9 agosto 2019, recante le indicazioni per l’adozione delle Linee Guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo Settore, completando il quadro di riferimento degli enti del Terzo settore per la comunicazione sociale.

Il decreto ministeriale del 5 marzo 2020 oggetto del testo qui presentato è, fatta eccezione per taluni atti destinati a specifiche figure giuridiche, il primo reale atto normativo che concerne la disciplina del bilancio di enti di diritto privato non lucrativi.

La finalità del decreto consiste nel definire la “modulistica” di cui all’art. 13, co. 2 del Cts e trova la propria ispirazione nel precedente tentativo fatto dalla nostra professione circa un ventennio fa di creare una serie di “raccomandazioni contabili” omogenee, che -proprio in mancanza di una normativa di riferimento- potesse rappresentare una prassi di riferimento per gli operatori, garantendo una migliore accountability e, di conseguenza, alimentando un clima di fiducia tra organizzazioni e stakeholders.

Non c’è dubbio che il tema dei bilanci è un tema caro ai colleghi, come dimostra la volontà da parte del Consiglio nazionale e della Fondazione Nazionale dei Commercialisti di patrocinare il documento di ricerca del Prof. Matteo Pozzoli, con cui ho seguito nel corso di questi anni il percorso di sviluppo della Riforma del Terzo settore per conto del Consiglio nazionale.

Il bilancio di esercizio, peraltro, ricopre un ruolo centrale nella nuova disciplina tanto che, come emerge dalla lettura del volume, la predisposizione del bilancio non può essere svincolata dalla conoscenza delle norme della governance e di funzionamento degli Ets, così come la gestione degli enti in parola non può prescindere e deve essere coordinata con le informazioni finanziarie.

In generale il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha seguito da vicino l'iter normativo che ha portato all'emanazione della legge delega e dei decreti delegati, partecipando ad audizioni parlamentari e proponendo modifiche normative, in taluni casi recepite, che concernono i molteplici ambiti di interesse della categoria quali gli aspetti di governance, l'amministrazione e il controllo, la normativa fiscale e molto ancora.

Molte sono le iniziative poste in essere anche per garantire che la Riforma possa avere un'applicazione pratica in linea con le aspettative dei colleghi, degli operatori e del legislatore.

Al fine, quindi, di rendere la normativa applicabile in modo razionale ed efficace da parte dei colleghi, il Consiglio nazionale si è adoperato anche per predisporre norme tecniche che possano fornire strumenti operativi utili, come per esempio le "Norme di comportamento per gli organi di controllo del Terzo settore", la cui pubblicazione -ritardata per tenere conto delle evoluzioni concernenti le norme di comportamento del collegio sindacale delle non quotate- è prevista a breve.

Nell'ambito più specifico del bilancio, il Consiglio nazionale si è fatto portavoce da subito della necessità di creare principi contabili ad hoc per gli Ets, così da definire in maniera organica il "framework contabile applicabile" che è necessario per garantire a tutti gli *stakeholders* una uniformità di trattamento omogeneo per le diverse organizzazioni interessate e per rendere possibile ai revisori di esprimere il proprio giudizio professionale. Ci aspettiamo, perciò, che entro l'approvazione dei bilanci 2020 l'Organismo Italiano di Contabilità possa, grazie anche all'attività della neo-nominata Commissione per il Terzo settore, licenziare i nuovi principi contabili di settore. Tale pubblicazione segnerà un ulteriore tassello per la definizione della cornice tecnica che risulta funzionale all'applicazione delle nuove previsioni del Cts, in materia di bilanci di esercizio.

Certo, la strada che porta alla realizzazione completa della Riforma richiede ancora alcuni passaggi fondamentali come l'autorizzazione ex art. 101, co. 10 del Cts che la Commissione Europea deve fornire sull'applicabilità del nuovo regime fiscale previsto per le imposte sui redditi, nonché l'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, la quale richiede, oltre all'emanazione del pertinente decreto di cui all'art. 48 del Cts, anche lo sviluppo di una piattaforma telematica di raccolta e conservazione delle informazioni a livello centrale e locale per niente banale.

I commercialisti continueranno sicuramente a contribuire alla Riforma anche producendo documenti di studio come quello presentato, al fine di poter evidenziare, da un lato, le principali problematiche operative emergenti dalle previsioni in essere e, dall'altro lato, contribuire a sviluppare con proposte proprie gli orientamenti che appaiono più adeguati per garantire un'implementazione della normativa che sia al pari delle importanti aspettative che sono maturate nel corso del tempo.

In questa logica, appare essenziale anche il confronto con gli operatori e con soggetti estranei alla professione al fine di evitare un'eccessiva autoreferenzialità e la definizione di best practices che possano effettivamente essere condivise dal settore. Per questo motivo, il Consiglio nazionale ha siglato, per esempio, un protocollo d'intesa con CSVnet, al fine di creare anche localmente contatti che possano risultare utili alle diverse rappresentanze, come ha deciso di entrare a far parte, quale socio fondatore, dell'Associazione Terzjus, un osservatorio per il Terzo settore che può contribuire con studi ed approfondimenti a fornire interpretazioni autorevoli per un'applicazione adeguata della nuova normativa.

A tale fine, continueranno le pubblicazioni tecniche e le ricerche del Cndcec e della Fondazione nazionale dei commercialisti, con l'intendimento di supportare i colleghi nel complesso compito di consentire agli enti non lucrativi che possono e che lo desiderano di divenire enti del Terzo settore.

Tutto questo per evitare che una Riforma attesa da decenni resti incompleta o, peggio ancora, non adeguata a supportare la crescita di un movimento fondamentale per lo sviluppo del Paese come quello del Terzo settore.

Maurizio Postal

*Consigliere Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili con delega al No Profit*

1. Inquadramento normativo e centralità 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:

- › 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

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 (in corso di pubblicazione).

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 Si vedano per tutti: COLOMBO G. M., SETTI M. (2016), *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, Milano, Ipsoa; PROPERSI A., ROSSI G. (2018), *Gli enti non profit*, Milano, Giuffrè.

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’organizzazione;

- › 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 ministeriali⁵;
- › verificare del 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, 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;

4 Si veda: CNDCEC (2019), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, par. 1.4.

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

- › 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*⁶, funzione, peraltro, destinata a dover essere enfatizzata anche in futuro a seguito del rinnovato ruolo di compartecipazione alla gestione delle realtà locali, attribuita agli Ets in ragione della rilettura “motivata” dell'art. 55 del Cts da parte della sentenza n. 131 del 2020 della Corte costituzionale⁷. Il deposito del bilancio presso il Runts, infatti, dovrebbe rappresentare 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*⁸. In questa prospettiva, la trasparenza—considerata dalla dottrina

6 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.

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

8 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*

come una delle declinazioni dell'*accountability*⁹—può essere considerata, insieme ai profili “gestionali” già indicati, l'altra finalità principale che ha guidato la disciplina del bilancio nel Cts¹⁰.

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*¹¹.

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 (Ets commerciali 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.).

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 Ets 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 imprese¹².

Contestualmente, l'art. 13 del Cts, dopo aver affermato al comma 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, cc), prevede al seguente comma 5 che detti enti redigano e depositino il bilancio “civilistico” (artt. 2423 e ss, cc) presso il registro delle imprese (si veda tabella che segue).

di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socio-economico: Valutazioni di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socio-economico, Milano, Franco Angeli.

9 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.

10 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*.

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

12 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.

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

Vale la pena evidenziare che, mentre l’art. 13, comma 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 necessario domandarsi se le citate classificazioni coincidano. La tesi della “equiparazione” sembra avvalorata, peraltro, da recenti pronunciamenti—come la risoluzione n.63/E dell’Agenzia delle Entrate—che tendono a rendere le due formulazioni equivalenti ed interscambiabili¹³. Se tale assimilazione venisse confermata, occorrerebbe riflettere sulla opportunità che Ets di piccole dimensioni che hanno “fallito” il test della non commercialità e che conseguentemente sono diventati enti commerciali, pur essendo privi di un’organizzazione imprenditoriale, debbano sostenere ai soli fini civilistici oneri amministrativi ben superiori rispetto ai “cugini” non commerciali¹⁴. Ciò detto, l’interpretazione sull’equivalenza delle classificazioni appare ad oggi, come detto, la soluzione più “agevolmente” perseguibile in mancanza di interpretazioni ufficiali; per questo, anche il presente contributo considera le due “categorie” come coincidenti.

13 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 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”.

14 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.

In ultimo, rileva evidenziare che il legislatore non ha inteso introdurre il concetto di bilancio di “gruppo” per gli Ets non societari¹⁵. In effetti, nonostante il tema di controllo sia 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.

15 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 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.

2. Norme su amministrazione e bilancio. Dal periodo precedente al periodo transitorio al sistema a regime

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 funzione¹⁶.

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 civilistici¹⁷.

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. Il decreto n. 39 "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 "dm 39 del 2020").

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 more dell'istituzione del registro unico (rectius fino all'operatività del registro medesimo)*

16 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.

17 Sulle relazioni tra bilancio civilistico e reddito d'impresa, si veda: GIUNTA F. e PISANI M. (2020), *Il bilancio*, Milano, Apogeo, Milano, Apogeo, IV 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.

*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*¹⁸. Se ne evince che i soggetti considerati "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 *"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"*¹⁹.

Stante quanto sopra ricordato, sembra corretto chiedersi quale sia o 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, ovvero 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 solare²⁰.

18 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.

19 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 nazionale commercialisti.it.

20 In questo senso si veda anche: CNDCEC, *Riforma del Terzo settore, op. cit.*

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 dm 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 predisporrà 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).

3. Linee guida e schemi di bilancio

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 onerosi²¹.

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 105/2018, stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione costituiscono il bilancio²². 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 annullabile²³.

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

22 Il d.lgs 105/2018 ha (giustamente) modificato la denominazione del prospetto dedicato a rilevare la performance gestionale degli Ets non piccoli da “rendiconto finanziario” a “rendiconto gestionale” e la denominazione del prospetto dei piccoli da “rendiconto finanziario per cassa” a “rendiconto per cassa”. Il “termine “rendiconto finanziario” assume nell'impostazione tecnica nazionale una valenza e un significato ben definiti, che avrebbe probabilmente richiesto uno sforzo interpretativo sostanziale per differenziare la rendicontazione degli Ets da quanto previsto ad oggi per le società (non piccole) tenute, appunto, alla predisposizione del “rendiconto finanziario”. Si veda: PAOLONE F. (2019), *Il rendiconto finanziario*, Milano, Giuffrè.

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

È fondamentale rilevare che l'art. 13 fornisce solo indicazioni minimali concernenti il contenuto del bilancio, considerato che il comma 2 del medesimo articolo delega il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del terzo settore, a predisporre l'apposita modulistica contenuta nel dm n. 39 del 2020. Anche per le informazioni aggiuntive occorre rifarsi alle indicazioni dello stesso decreto e dei futuri principi contabili (si veda par. 5.3.).

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" che, almeno nei paesi di *civil law*, non trova tradizionalmente spazio nei testi di legge di fonte primaria²⁴. 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 decreto 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 materia²⁵.

Il dm n. 39 del 2020 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;

24 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.

25 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.

- › 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.

4. Introduzione

L'Introduzione è, 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 successiva di *standard setting*. 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.

Le richiamate problematiche richiedono specifici approfondimenti, consapevoli del fatto che i principi contabili nazionali di settore di prossima emanazione (si veda par. 5.3.) conferiranno ulteriore chiarezza alla lettura tecnica da fornire a taluni problematiche che presentano normali molteplicità di lettura.

4.1. 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 non commerciale è sotto il limite e supera il predetto parametro, deve utilizzare il modello dei non piccoli e viceversa²⁶. 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.

²⁶ 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 che, intendendo effettuare la ristrutturazione di un immobile per renderlo agibile, in un esercizio vende un altro immobile incassando 50.000 e ottenendo un finanziamento per 20.000, 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 capitolo 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

Banca	95.900	
Debiti di finanziamento		95.900

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

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 Cndcec²⁷, 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 dal 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.

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 ed entrate commerciali stabili di 40.000.

Ad inizio esercizio 20x2 l'ente riceve un contributo di €60.000 come anticipo di un progetto di 5 anni. Il bilancio dell'esercizio 20x2 rileverà entrate complessive pari a € 240.000 (€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.

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

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

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.

4.2. 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 interessi²⁸, 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:

- › 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".

28 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".

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”²⁹.

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) correlato³⁰.

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 monetaria³¹.

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.

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

30 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.

31 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.

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 sintesi³².

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 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 Tfr esiste solo in una rendicontazione articolata sulla competenza economica.

32 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.

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)³³.

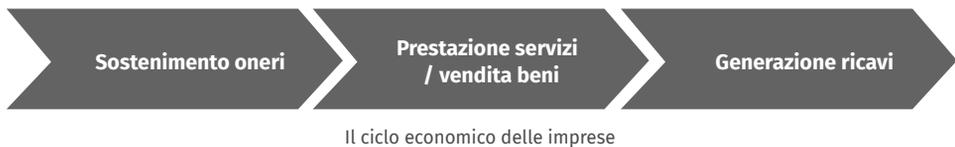
La competenza economica delle imprese trova, infatti, nella correlazione tra costi e ricavi, secondo la quale i costi “seguono” i ricavi, ossia sono imputati nel medesimo periodo in cui sono iscritti i pertinenti componenti positivi di reddito, un corollario logico e, poi, contabile fondamentale.

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”³⁴: 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 dismessi), 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”³⁵.

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



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

34 Si veda SÒSTERO U. (1998), *Il postulato della competenza economica nel bilancio d'esercizio*, Milano, Giuffrè, 4.

35 Si veda: DE CAROLIS P., MONTEDURO F., PAGLIUCA E. (2006), *Amministrazioni pubbliche. Principi e sistemi contabili*, Roma, Aracne.



Il ciclo erogativo degli 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 capitolo 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 semplificazioni concernenti la valutazione delle poste concernono:

- › la valutazione di titoli e crediti al costo storico anziché al costo ammortizzato (2435-*bis*, c.c.)³⁶;
- › 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.)³⁷.

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.

36 L'art. 2435-*bis*, co. 8 dispone che: "Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'articolo 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.

37 L'art. 2435-*ter*, co. 3 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".

4.3. Riferimenti normativi per la redazione del bilancio

La previsione disciplinativa del dm n. 39 del 2020 contiene robusti riferimenti non solo per i riferimenti degli schemi di bilancio, bensì anche *lato sensu* per il complessivo processo di redazione del bilancio.

Il settimo capoverso dell'Introduzione segna, più specificamente, una serie di importanti punti che occorre sempre tenere in considerazione per i diversi passaggi di rilevazione, valutazione, esposizione e presentazione delle poste di bilancio.

Tabella - Decreto ministeriale n. 39 del 2020, capoverso 7 dell'Introduzione

La predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti di cui all'articolo 13, comma 1 del d.lgs. 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. L'ente dà atto nella relazione di missione dei principi e criteri di redazione adottati. La redazione del rendiconto per cassa è ispirata ai principi e ai criteri sopra richiamati, in quanto applicabili.

A livello normativo, il legislatore del dm n. 39 del 2020 aveva “mani legate” con riferimento al disposto dell'art. 13 del Cts e “mani libere” operando entro tali maglie.

“Resta” da comprendere come si sia comportato il Minlavoro con riferimento alle diverse fasi della contabilizzazione concernenti:

- › rilevazione e valutazione; e
- › presentazione ed esposizione.

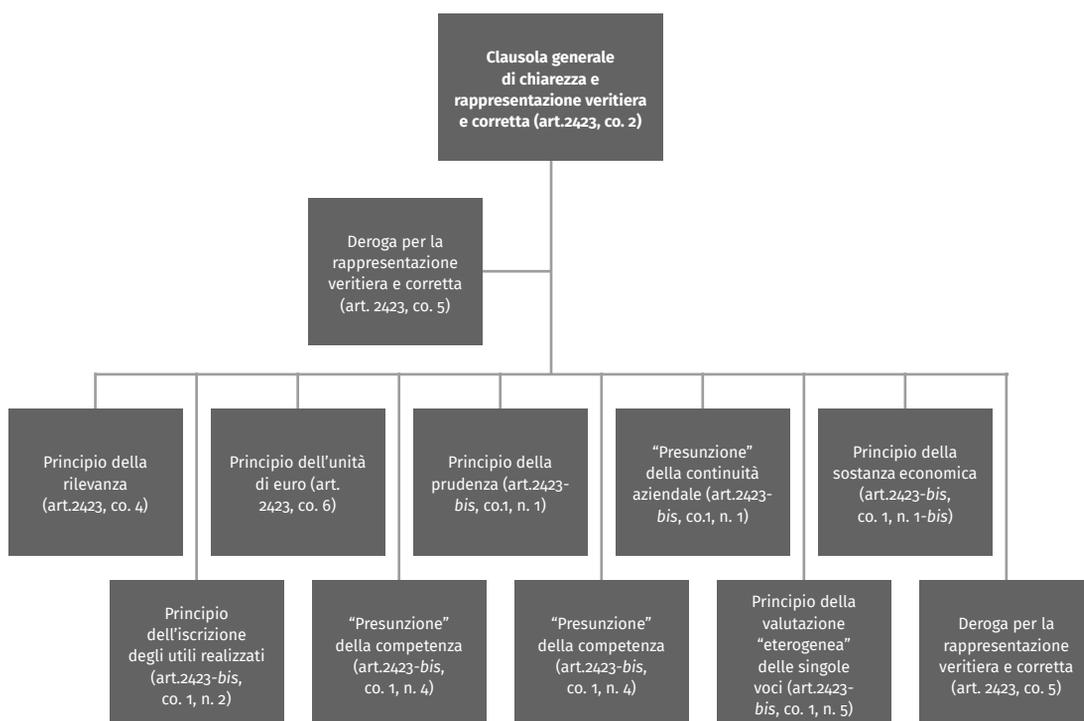
I primi due aspetti della contabilizzazione (rilevazione e valutazione) sono esaminati nella parte introduttiva del decreto; i secondi due elementi (presentazione ed esposizione) sono trattati nella modulistica.

Per quanto riguarda rilevazione e valutazione, il capoverso 3 dell'Introduzione richiama “ove compatibili”:

- › i principi generali di predisposizione del bilancio contenuti negli artt. 2423 e 2423-bis del codice civile;
- › i “principi di valutazione” di cui all'art. 2426 del codice civile; e
- › i principi contabili nazionali.

I principi generali di bilancio (postulati) degli artt. 2423 e 2423-bis sono noti alla professione contabile e alle società. Questi sono, di fatto, per la grande parte consolidati da tempo anche a livello applicativo, premesso che il d.lgs 139/2015 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.).

Figura – Sintesi principi generali contenuti negli artt. 2423 e 2423-bis del codice civile



Detto che del principio di competenza già abbiamo parlato nel corso del precedente paragrafo e premesso che tali principi dovranno essere considerati alla luce delle considerazioni svolte dai futuri principi contabili per gli enti del Terzo settore³⁸, appare giusto ricordare che i principi generali sono principi che sottendono alla redazione del bilancio, pur non avendo 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

38 In merito alla composizione del Gruppo di lavoro, si veda: <https://www.fondazioneoic.eu/?p=14727>.

esistenza nel momento in cui non intravedono una disposizione specificamente dedicata alla contabilizzazione dell'operazione o della posta in esame.

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.

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 interessati³⁹.

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 cui all’art. 3 comma 2 del Cts. Il ricordato articolo, disponendo che: “[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”, avrebbe di fatto già di per sé reso necessario assumere il bilancio codicistico come riferimento naturale per la pre-

39 È utile osservare che ad oggi, nonostante soprattutto le organizzazioni non lucrative di grandi dimensioni facciano implicitamente o dichiaratamente ampio uso delle prassi tecniche e professionali per la redazione degli schemi di bilancio, si assiste ad una inevitabile disomogeneità nell’informativa, anche alla luce della eterogeneità dei settori coinvolti e delle esigenze informative. Si veda: 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.

disposizione del bilancio, ovviamente sempre nei limiti della compatibilità che lo stesso presenta con la rendicontazione finanziaria delle realtà del Terzo settore⁴⁰.

4.4. Struttura del bilancio

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”.

40 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, comma 29, 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.

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 12, abbiamo:

- › Classi – lettere dell'alfabeto maiuscole;
- › Sottoclassi – lettere dell'alfabeto romano;
- › 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 strumentali”⁴¹. 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.

⁴¹ 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.

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 svolta⁴².

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.

42 L’art. 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.

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”.

È inevitabile che la previsione di schemi fissi, non consentendo, se non limitate, “personalizzazioni”, elimina 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 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 (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).

4.5. Revisione legale dei conti

Non è ovviamente questa la sede per poter esaminare nel dettaglio l’applicazione dell’istituto della revisione legale agli Ets⁴³. Il tema assume evidentemente grande rilevanza alla luce del disposto dell’articolo 31 del Cts per il quale la predetta revisione è obbligatoria quando -come già riportato nel capitolo introduttivo- l’ente ha costituito patrimoni destinati ai sensi dell’articolo 10 del Cts oppure quando supera per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- c) 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 dm n. 39 del 2020 con riferimento alla revisione legale dei conti sciogliendo, peraltro, alcuni dubbi interpretativi che si

⁴³ Si veda: SERGIACOMO A., CARI M., TULLI M. (2018), *La revisione legale negli enti del Terzo settore*, Rimini, Maggioli.

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 n. 39 del 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 di cui all'art. 31 del Cts è la revisione legale dei conti di cui al d.lgs n. 39 del 2020. 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 2020; (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 normativo⁴⁴. A sup-

44 POZZOLI M. (2019), *Revisione dei conti, opzione interna o esterna*, Il Sole24Ore, 19 giugno 2019. Tale posizione risulta 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

porto 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 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:

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. E' 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.

- › 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. 39/2010, co. 2, lettera e). La "divisione" delle sezioni concernenti la parte "finanziaria" e "non-finanziaria" del bilancio potrà essere, poi, desunta per analogia dall'impostazione già adottata nelle società con riguardo al contenuto di nota integrativa e relazione sulla gestione.

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 assumono validità sia per quanto concerne la loro evidenza nel registro del Mef 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 dovrebbe per certo portare alla richiesta di iscrizione di tali soggetti nel Runts per la composizione, ad uso di terzi, della "scheda anagrafica" dell'ente.

5. Gli schemi di bilancio per gli Ets non piccoli

5.1. Approccio di riferimento

La “modulistica” degli Ets deve essere forzatamente 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, cc e ss, per poi apportare i dovuti adattamenti e le opportune modifiche.

5.2. 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, cc., 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.

Lo stato patrimoniale ha da sempre avuto il compito di fornire ai lettori del bilancio una rappresentazione della posizione finanziaria e patrimoniale dell'azienda presentata⁴⁵. 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, cc, 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 collegate⁴⁶.

Tale soluzione era stata sposata sin dall'inizio dalla pre-esistente prassi operativa che aveva 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.

45 Si veda: SAVIOLI G. (2017), *Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali: aggiornato con il d.lgs. n. 139/2015 ed i nuovi Oic dicembre 2016*, Milano, Giuffrè, 48-52.

46 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 versamento quote	3.346	3.037
B) Immobilizzazioni	76.201	102.769
<i>I. Immobilizzazioni immateriali</i>	<i>6.182</i>	<i>1.464</i>
2) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	6.182	1.464
<i>II. Immobilizzazioni materiali</i>	<i>68.862</i>	<i>100.163</i>
2) Impianti e attrezzature	4.096	6.970
3) Altri beni	64.766	93.193
<i>III. Imm.ni finanziarie</i>	<i>1.157</i>	<i>1.142</i>
3) Altri titoli	1.157	1.142
C) Attivo circolante	4.937.021	4.626.199
<i>I. Rimanenze</i>	<i>211.445</i>	<i>755.191</i>
4) Prodotti bancari e merci (merchandise)	58.325	44.873
6) Altri beni destinati alla vendita	153.120	710.318
<i>II. Crediti</i>	<i>1.153.350</i>	<i>931.467</i>
2) Verso altri	1.153.350	931.467
2.1) Crediti verso Organizzazioni Greenpeace	26.065	4.545
2.2) Crediti verso Altri	1.127.285	926.922
<i>IV. Disponibilità liquide</i>	<i>3.572.226</i>	<i>2.939.541</i>
1) Depositi bancari e postali	3.571.980	2.939.021
3) Denaro e valori in cassa	246	520
D) Ratei e risconti attivi	69.428	14.500
Totale attività	5.085.996	4.746.505

PASSIVO	31.12.2019	31.12.2018
A) Patrimonio Netto	1.514.513	1.767.427
I - Fondo di dotazione dell'ente	51.646	51.646
III - Patrimonio libero		
1) Risultato gestionale esercizio in corso	-252.914	136.649
2) Risultato gestionale da esercizi precedenti	1.715.781	1.579.132
B) Fondi per rischi e oneri	184.001	291.501
2) altri	184.001	291.501
C) Trattamento di fine rapporto	947.149	838.927
D) Debiti	2.249.239	1.661.567
3) debiti verso banche	2.394	2.162
4) debiti verso fornitori	838.768	759.827
5) debiti tributari	193.719	146.044
6) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	182.272	175.618
7) altri debiti	310.284	301.205
8) debiti verso organizzazioni Greenpeace	721.802	276.711
E) Ratei e risconti passivi	191.094	187.083
Totale passività	5.085.996	4.746.505

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'azienda 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 dm n. 39 del 2020)

Classi B) e C) dello stato patrimoniale ex art. 2424, c.c.	Classi B) e C) dello stato patrimoniale ex dm 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>III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) partecipazioni in: <ol style="list-style-type: none"> a) imprese controllate; b) imprese collegate; c) imprese controllanti; d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti; d-bis) altre imprese; 2) crediti: <ol style="list-style-type: none"> 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. <p>Totale. Totale immobilizzazioni;</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> <p>III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) partecipazioni in: <ol style="list-style-type: none"> a) imprese controllate b) imprese collegate c) altre imprese 2) crediti: <ol style="list-style-type: none"> a) verso imprese controllate b) verso imprese collegate c) verso altri enti del Terzo settore d) verso altri 3) altri titoli <p>Totale Totale immobilizzazioni</p>

<p>C) Attivo circolante(2):</p> <p>I - Rimanenze:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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. <p>Totale.</p> <p>II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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. <p>Totale.</p> <p>III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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. <p>Totale.</p> <p>IV - Disponibilità liquide:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) depositi bancari e postali 2) assegni 3) danaro e valori in cassa <p>Totale Totale attivo circolante</p>	<p>C) Attivo circolante:</p> <p>I - Rimanenze:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 <p>Totale</p> <p>II - Crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 <p>Totale</p> <p>III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) partecipazioni in imprese controllate 2) partecipazioni in imprese collegate 3) altri titoli <p>Totale</p> <p>IV - Disponibilità liquide:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) depositi bancari e postali 2) assegni 3) danaro e valori in cassa <p>Totale Totale attivo circolante</p>
--	---

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 associativa⁴⁷. La

⁴⁷ 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” iscrivibili tra le immobilizzazioni e “crediti commerciali”, iscrivibili nell'attivo circolante. All'interno delle classi, spetta all'ente

definizione serve, prima ancora di chiarire cosa deve rientrare tra i crediti, a delineare 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 patrimoniale⁴⁸.

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 5permille. Il Glossario specifica che il credito per il 5permille 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”*. Spetterà ai principi contabili stabilire il momento della rilevazione, anche se la definizione sembra proprio orientare l’iscrizione del credito del 5permille 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 “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 società⁴⁹.

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

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*.

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

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

posta particolare riferibile agli apporti dovuti originariamente e, alla data di bilancio, non ancora versate (apporti ancora dovuti) oppure alle quote associative dovute dagli associati e non versate⁵⁰. Con riferimento a quest'ultimo caso, spetterà a Oic indicare come determinare tale importo, stante che spesso gli Ets, come le associazioni di maggiori dimensioni detengono associati morosi per più tempo nell'organizzazione senza richiedere in maniera "convinta" la quota dovuta. Certo è che con il Cts anche tale prassi "non di riferimento" dovrebbe essere rivista. 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. Ciò detto e senza volersi soffermare oltremodo su un tema nota nella dottrina ragionieristica, sembra utile menzionare che la posta è destinata a ricevere particolare attenzione da parte degli Ets. Nella posta sono destinati a confluire, per esempio, i contributi su progetti aventi utilità pluriennale e manifestazione finanziaria anticipata rispetto alla manifestazione economica⁵¹.

Se, per esempio, l'ente riceve € 36.000 il 1° gennaio 2021 per un progetto che inizia in tale data e termina il 30 giugno 2022, in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio 2021, occorrerà stornare in quanto risconti passivi (proventi differiti) 6 mesi di contributi del progetto. Quindi, il 1° gennaio 2021 rileviamo l'entrata di cassa e il provento:

Cassa [IV3) AP]	36.000	
Contributi da enti pubblici [A8) RG]		36.000

50 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.

51 In realtà, occorrerebbe distinguere in questa circostanza, a parere di chi scrive, i contributi condizionati da quelli non condizionati. I contributi condizionati, infatti, dovrebbero trovare come contropartita della movimentazione finanziaria attiva (Banca) una movimentazione finanziaria passiva (titolo di debito) e non, come illustrato in seguito con riferimento ai contributi non condizionati, una componente economica (risconti passivi).

e in sede di predisposizione del bilancio

Contributi da enti pubblici [A8] RG]	12.000	
Risconti passivi [E] PP]		12.000

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 nel futuro non sembra più richiesta dall'art. 8 del Cts per gli Enti iscritti al registro Unico 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 aderenti⁵². 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 2013⁵³. 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 civile⁵⁴.

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

53 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 comma 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”.

54 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

Tabella - Composizione del patrimonio netto

A) Patrimonio netto:	
I – Fondo di dotazione dell'ente	} Fondo iniziale
II – Patrimonio vincolato	
1) Riserve statutarie	} Riserve vincolate
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	} Riserve libere
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 devoluto⁵⁵.

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 co-

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.

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

stituzione tra patrimonio vincolato e patrimonio libero. Nel patrimonio vincolato vi sono le riserve generate da fondi vincolati in base a scelte definite in via preordinata dallo statuto, da decisioni dell'organo esecutivo o di terzi⁵⁶. 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"*⁵⁷.

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 9 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.

56 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.

57 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. 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

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

Fonte: Giunta-Pisani, *Il bilancio*, op. cit., 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.

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

STATO PATRIMONIALE

Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema.

Attivo

A) Quote associative o apporti ancora dovuti

B) Immobilizzazioni:

I - Immobilizzazioni immateriali:

- 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

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 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****D) Ratei e risconti attivi****Passivo****A) Patrimonio netto****I - Fondo di 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:

- 3) Riserve di utili o avanzi di gestione
- 4) 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

5.3. Rendiconto gestionale

Il rendiconto gestionale presenta sicuramente specificità superiori rispetto allo stato patrimoniale nel differenziarsi dallo schema previsto dal codice civile⁵⁸. Non vi è dubbio che l'approccio delle Raccomandazioni del Cndcec, poi ripreso dall'Agenzia per le Onlus, sia 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'organizzazione⁵⁹. 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 società⁶⁰.

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

59 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, "Artt. 8, comma 3, lettera b), 16 e 17 del Codice del Terzo settore. Risposta quesito".

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

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 periodo⁶¹.

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"⁶². 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)⁶³.

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 per provenienza 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'Agencia per le Onlus.

61 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.

62 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".

63 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 esempio 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)*.

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)⁶⁴, 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 previsionale⁶⁵.

64 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>.

65 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 *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.

Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività diverse – componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 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'articolo 7 del decreto legislativo 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'articolo 5 del decreto legislativo 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.

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"*⁶⁶.

Particolarmente rilevante risulterà 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 dinanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva"*. Si presume che tale compito risulti di pertinenza dello specifico decreto del Minlavoro che si occuperà di definire le linee guida, appunto, delle raccolte fondi.

In attesa di tale importante pubblicazione appare significativo ricordare i principali orientamenti della prassi sulla materia. La Commissione 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 ri-*

66 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.

sorse 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 fondi⁶⁷.

Tabella – Schema di Rendiconto gestionale del decreto ministeriale n. 39 del 5 marzo 2020

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		
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		
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		

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

Oneri e costi	Es.t	Es.t-1	Proventi e ricavi	Es.t	Es.t-1
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
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					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			Totale proventi e ricavi		

Oneri e costi	Es.t	Es.t-1	Proventi e ricavi	Es.t	Es.t-1
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

Costi e proventi figurativi⁶⁸

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 profit⁶⁹.

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.

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

69 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 dlgs 81/2015, 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'ente⁷⁰.

70 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.

5.4. 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 capitolo 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 omesse⁷¹.

71 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 del 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. La classificazione delle informazioni del Modulo C "Relazione di missione" può, quindi, essere suddiviso come segue:

- › informazioni di carattere generale, inclusa un'analisi delle principali linee guida seguite per la redazione dei prospetti di sintesi (punti 1-3);
- › informazioni in merito alle poste dello stato patrimoniale (punti 4-10);
- › informazioni in merito alle poste del rendiconto gestionale (punti 11-12);
- › informazioni concernenti la struttura e il funzionamento sociale (punti 13-17)
- › comunicazione in relazione all'andamento gestionale (punti 18-19);
- › rispetto di richieste informative ai fini del Cts (punti 20-24) e più precisamente:
 - › comunicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie (punto 20);

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.

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

- › documentazione del carattere secondario e strumentale delle attività diverse (punto 21);
- › prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi (punto 22);
- › differenze retributive tra lavoratori dipendenti (punto 23);
- › descrizione dell'attività di raccolta fondi (punto 24).

I primi tre punti, riportati nelle successive tabelle, 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 Runts⁷² in cui l'ente è iscritto e le sedi (legale e, se esistenti, operative).

Tabella - Informazioni di carattere generale (punti 1-3)

- 1) le informazioni generali sull'ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'articolo 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;
- 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;

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

⁷² L'art. 46 del Cts recita che: "Art. 46. Struttura del Registro

1. 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".

partecipazione degli associati alla vita dell'ente, anche per comprendere l'effettiva e concreta esistenza dell'organizzazione⁷³.

Il punto 3 configura la topica di illustrazione dei criteri valutativi adottati per la costruzione del bilancio, con l'inclusione della rilevazione degli eventuali (auspicabili) accorpamenti ed eliminazioni di voci e sottovoci (si veda par. 4.4.).

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. Occorre, in ogni caso, 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 merito⁷⁴.

⁷³ 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.

⁷⁴ 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*, Bozza per la consultazione, Norma Ets 7.1., 2020.

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'articolo 2427, comma 1, del codice civile.

Approfondimento – Il prospetto di cui all'Oic 28 con riguardo al prospetto di cui al numero 7-bis dell'articolo 2427, comma 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 sovrapprezzo 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 articolo 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 statuari *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	\$ 20,840
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)

Voce A) - Patrimonio netto Euro/000	Patrimonio vincolato			Patrimonio libero			Fondo di dotazione	TOTALE
	Programmi nel sud del mondo	Programmi del network internazionale	Totale	Fondo di riserve da avanzi di gestione	Riserva immobiliz. non strument.	Totale		
Saldo al 01/01/2018	454	-	454	7.039	112	7.151	105	7.710
Variazione dei fondi vincolati:	1.102	-	1.102	-	-	-	-	1.102
- Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali o da terzi	21.940	5.236	27.176					27.176
- Fondi trasferiti nell'esercizio	-20.838	-5.236	-26.074					-26.074
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
Arrotondamento				-1		-1		-1
Saldo al 31/12/2018	1.556	-	1.556	6.592	-	6.592	105	8.253
Saldo al 01/01/2019	1556	-	1556	6.592	-	6.592	105	8.253
Variazione dei fondi vincolati:	-550	-	-550	-	-	-	-	-550
- Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali o da terzi	19.679	5.464	25.143					25.143
- Fondi trasferiti nell'esercizio	-20.229	-5.464	-25.694					-25.694
Variazione dei fondi liberi:	-	-	-	-595	-	-595	-	-595
Risultato gestionale dell'esercizio	-	-	-	-595	-	-595	-	-595
Saldo al 31/12/2019	1.006	-	1.006	5.997	-	5.997	105	7.108

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 - 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 eccezionale.

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.

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’entità⁷⁵. I punti che vanno dal 13 al 17 riguardano specifiche informazioni concernenti la modalità di adempimento di obblighi normativi oppure il funzionamento sociale.

75 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”.

13) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'articolo 17, comma 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'articolo 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 giuridico⁷⁶.

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 dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari” (art. 36, co. 1 del Cts)⁷⁷.

76 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.

77 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

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;
- d) ogni dipendente o volontario con responsabilità strategiche;
- e) ogni persona che è legata ad una persona la quale è parte correlata all’ente.

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 ($10/2=5$).

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 gestione⁷⁸.

Tabella - Comunicazione in relazione all'andamento gestionale (punti 18-19)

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;

19) l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;

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.

I principi contabili nazionali dovranno, quindi, riempire di contenuto l'informativa prevista. Occorrerà, anzitutto, chiarire se l'analisi debba riferirsi esclusivamente ai risultati gestionali o anche a quelli "sociali". 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

⁷⁸ 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.

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.

Tabella - Rispetto di specifiche richieste informative ai fini del Cts (punti 20-24)

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;

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'articolo 17, comma 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;

23) la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto uno a otto, di cui all'articolo 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'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.

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 generale⁷⁹.

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. Il suddetto Regolamento non è stato, tuttavia, ancora pubblicato, poiché sullo stesso il Consiglio di stato ha sospeso l'espressione del proprio parere con il provvedimento 00248/2020 del 29 gennaio 2020.

Le richieste informative del dm n. 39 del 5 marzo 2020 sono state, in tal senso, coordinate con il contenuto del citato schema di Regolamento -particolarmente rilevante ai fini dell'applicazione di tutta la disciplina degli Ets e già ampiamente commentato dalla stampa specializzata, nonostante non ancora pubblicato. In particolare, 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 schema di regolamento.

⁷⁹ 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.

Lo schema di regolamento in materia di attività diverse, su cui la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole il 7 marzo 2019, 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, comma 3), e in altra parte la normativa concernente le Onlus (d.lgs. 460/1997, art. 10, comma 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, comma 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 Runts.

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 comma 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 (2019), 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'attività 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.

L'ultimo punto soddisfa l'adempimento fiscale e civilistico inerente all'informativa sulla raccolta fondi.

L'art. 87, co. 6 del Cts richiede agli Ets non commerciali (art. 79, co. 5), ed 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 fiscali 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 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 punto 24 sostanzia, quindi, e contestualmente coordina il disposto normativo sopra richiamato con quanto previsto anche nel rendiconto gestionale (Sezione C).

La modulistica del dm n. 39 del 5 marzo 2020 non contiene, tuttavia, schemi di riferimento, in ossequio anche al fatto che:

- › il Minlavoro dovrà pubblicare, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, apposito decreto inerente all'attività

di raccolta fondi in cui dovrebbe voler inserire indicazioni concernenti la pertinente documentazione (si veda par. 5.3)⁸⁰;

- › nel caso in cui quanto sopra non accadesse, i prospetti dell’informativa qualitativa societaria (nota integrativa) sono solitamente predisposti dalla prassi contabile più che dal legislatore, come nel caso, per esempio, del prospetto del patrimonio netto. Spetterebbe, in sostanza, alla prassi contabile (Oic) o, qualora ciò non avvenisse, a quella operativa definire gli schemi di riferimento.

Quanto sopra premesso, a chi scrive, sembra che – per completare il coordinamento e il quadro di raccordo dei diversi adempimenti- occorra seguire alcuni ulteriori passaggi tecnici.

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 nel bilancio dovranno essere esposte le rendicontazioni delle specifiche raccolte occasionali.

Premesso che dovrà essere ben definito il perimetro di cosa debba intendersi per “occasionalità”, appare che niente sia detto con riferimento alla rendicontazione delle raccolte non occasionali. Dalla lettura coordinata della norma sembrerebbe potersi anche ipotizzare che dal prospetto 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:

80 Si consideri anche che l’art. 7, co. 2 del Cts dispone che “[g]li enti del Terzo settore, possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all’articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore”.

- › 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.

Il coordinamento degli importi richiede 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.

Certo, il calcolo attendibile dei costi indiretti "ribaltabili" sul singolo evento non è operazione sempre semplice. Anche in questo caso, le linee guida (o i principi contabili) potrebbero effettuare un ragionamento volto a consentire, ma non obbligare le organizzazioni, anche in virtù del principio della rilevanza, a computare i costi indiretti nel calcolo. 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 difforme⁸¹.

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 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.

81 Si vedano anche: BAGNOLI L. (2018), *La rendicontazione economica e sociale negli enti del Terzo settore*, op. cit.; MAGRASSI L. e POZZOLI M. (in corso di stampa), *Rendicontazione e 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, comma 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, 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'art. 79, comma 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.

6. Gli schemi di bilancio per gli Ets piccoli

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, a primo impatto risulta evidente che il bilancio semplificato dei piccoli Ets si compone 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’articolo 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.

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 dm n. 39 del 5 marzo 2020

RENDICONTO PER CASSA

Il rendiconto per cassa deve essere redatto in conformità al seguente schema

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		

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
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		
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		

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
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 figurativi⁸²

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		

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, 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 rendicontato⁸³.

In ultimo, si rileva che i componenti figurativi (si veda par. 9.2.), 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. Sembrerebbe 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 assunzione figurativi, dovendo avere un evento sottostante che ha determinato il flusso⁸⁴. In questa

82 Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato inserito nel rendiconto per cassa.

83 Così solitamente avviene nei sistemi movimentati per cassa ("cash basis") anche a livello internazionale. Si veda per tutti: IPSASB (2017), *Financial Reporting Under Cash Basis of Accounting*.

84 Un costo anche se monetario, per esempio, potrebbe non tradursi mai in una uscita di cassa. Prendiamo un acquisto di materie prime che non sarà mai regolato. Il costo viene rilevato, mentre la pertinente uscita non troverà corrispondenza contabile.

prospettiva i costi e i proventi figurativi sono componenti economici dell'esercizio che necessita convenzionalmente assumere avrebbero dovuto avere manifestazione monetaria nel medesimo periodo in cui trovano la propria manifestazione economica.

7. Dal piano dei conti al bilancio (e viceversa)

La “organizzazione” contabile è evidentemente un presupposto fondamentale per poter definire un adeguato consuntivo della situazione patrimoniale e finanziaria della realtà rappresentata in bilancio⁸⁵. 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. 13 del Cts, come detto (si veda capitolo 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 del codice civile 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 sistema⁸⁶, 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. 13, co. 2 (si veda capitolo 7);
- › tengono, in relazione alle attività svolte con modalità commerciali di cui agli articoli 5 e 6, 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

85 Si veda: FIUME R. (2013), *Ragioneria generale: dalla contabilità al bilancio di esercizio*, Torino, Giappichelli Editore.

86 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, 393-426.

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'articolo 79, comma 5, che non applicano il regime forfetario di cui all'articolo 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'articolo 13 distintamente le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 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'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

2. Gli obblighi di cui al comma 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 articoli 2216 e 2217 del codice civile.

3. 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.

4. In relazione all'attività commerciale esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

5. Fatta salva l'applicazione dell'articolo 86, commi 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'articolo 79, comma 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'articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13 un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 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'articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86.

7. Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti di cui all'articolo 79, comma 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'articolo 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'articolo 79, comma 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 paragrafi 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 economico⁸⁷.

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.

87 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"⁸⁸. 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".

88 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 ⁸⁹.

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)⁹⁰.

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 dpr 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

89 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, vol. 1, 42-54.

90 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 problemi⁹¹. 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)⁹². 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

91 L’art. 22, co. 5 del Cts recita, infatti, che: “[q]uando risulta che il patrimonio minimo di cui al comma 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”.

92 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.

8. Deposito e tempistica di approvazione

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 t entro il 30 giugno dell'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 approvazione⁹³.

93 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".

A parte questa considerazione, occorre osservare che il deposito del bilancio, se collegato a una effettiva consultazione pubblica dello stesso, potrebbe segnare un cambiamento culturale rilevante e un impulso verso la trasparenza non indifferente.

Il decreto n. 106/2020 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 esercizio⁹⁴.

L'art. 8, co. 5 richiede che la domanda di iscrizione 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. Gli enti che aspirano all'iscrizione sono tenuti alle specifiche disposizioni loro richieste dalla normativa di riferimento. 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.

Il deposito dei bilanci all'atto dell'iscrizione, peraltro, ha effetto, superati per i due esercizi presentati due dei già richiamati limiti dell'art. 31, co. 1 del Cts, anche ai fini della presentazione dell'informazione antimafia di cui all'art. 48, co. 6 del Cts, nonché per l'obbligo della nomina del revisore legale.

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 con "modalità" commerciali depositano, ai sensi dell'art. 13, co. 5 del Cts, il proprio bilancio presso il deposito delle imprese (si veda anche cap. 1), assolvendo in tal modo anche l'obbligo di deposito presso il Runts. 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. 106/2020. Tale previsione lascia presupporre, come individuato dall'art. 6, co. 2 del citato decreto, il possibile utilizzo futuro del formato Xbrl.

94 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.

9. Il percorso a venire: dei principi contabili per gli enti del Terzo settore

9.1. Ruolo e funzione dei principi contabili per gli enti del Terzo Settore

Il compito “istituzionale” di disciplina del bilancio non si può 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.

È importante, in sostanza, che vi siano appositi “principi contabili”, in grado di definire una prassi generalmente riconosciuta nel settore. Il primo tentativo a livello nazionale è stato a suo tempo (2011-2012) compiuto dal già ricordato Tavolo tecnico (si veda par. 4.2), 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 bilancio⁹⁵ e, poi, di contabilizzazione delle erogazioni liberali⁹⁶.

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).

95 Si veda: Agenzia per il Terzo settore, CNDEC, Oic (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, si veda anche: ANTONELLI V. (2011), *Il nuovo principio contabile per enti ‘non profit’*, Contabilità finanza e controllo, volume 34, fascicolo 8/9, pp. 643-656.

96 Si veda: Agenzia per il Terzo settore, CNDEC, 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), *L’iscrizione delle liberalità nel bilancio d’esercizio delle aziende non profit*, Padova, Cedam.

È opportuno ricordare che il richiamo effettuato nell'Introduzione del dm n. 39 del 2020 assume che gli emanandi principi contabili siano per richiamo il riferimento per la predisposizione del bilancio degli Ets.

Anche i revisori, una volta emanati i principi contabili, saranno quindi chiamati a verificarne il rispetto.

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.

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. Questo, 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.

Tipicità da considerare potrebbero essere:

- › classificazione elementi reddituali;
- › contabilizzazione erogazioni liberali;
- › contabilizzazione attività volontaristica;
- › prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto;
- › predisposizione tabella raccolta fondi.

Considerato che i precedenti capitoli 5 e 6 si sono soffermati anche sulla classificazione degli elementi di bilancio nonché sul "significato" del prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto e sulla tabella raccolta fondi., i restanti paragrafi si concentrano sui principali profili inerenti alle operazioni ritenute di interesse per verificare gli elementi esistenti e le soluzioni che la prassi nazionale e internazionale hanno sino ad oggi elaborato, gettando considerazioni che -si ritiene- possano essere prese in esame per il proseguo dei lavori.

9.2. Erogazioni liberali

Le “erogazioni liberali” 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;
- b) lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione)⁹⁷.

Non vi è dubbio alcuno che le liberalità siano alla base del sostentamento 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 operazioni⁹⁸;

97 Tale definizione trova quasi piena corrispondenza con quanto definito da: Tavolo tecnico per l'elaborazione dei Principi contabili per gli enti non profit, 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.

98 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, *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*, 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 (2016), 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 (2016), Oic 16, *Immobilizzazioni materiali*, 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 (2016), Oic 24, *Immobilizzazioni immateriali*, par. 53).

- › non appare 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.

Per tale motivo, anche a livello internazionale, gli standard contabili che trattano tali tematiche sono solitamente i principi contabili degli enti non lucrativi⁹⁹.

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 poste¹⁰⁰.

L’Agenzia per le Onlus 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”¹⁰¹.

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 quali liberalità accompagnate da una condizione risolutiva, in base alla quale il donato-

99 Si vedano solo per alcuni esempi anche: ACCOUNTING STANDARDS BOARD (“ACSB”), *CPA Canada Handbook, Part III – Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations (ASNPO)* (2013); CHARTERED ACCOUNTANTS AUSTRALIA AND NEW ZEALAND (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*.

100 Si vedano: 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*; CND/COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT (2002), *Raccomandazione 2, La valutazione e l’iscrizione delle liberalità nel bilancio delle aziende non profit*.

101 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 (1999), *Accounting by Recipients for Non-reciprocal Transfers*, 5.

re mantiene il diritto di poter riprendere possesso delle risorse donate al verificarsi di determinate condizioni¹⁰².

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'utilizzo¹⁰³.

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.

Fonte: Cndc/Commissione "Aziende non profit", Raccomandazione 2, parr. 15 e 16.

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":

102 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.).

103 Si vedano: Cndc/Commissione "Aziende non profit", Raccomandazione 2, 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 restrizione¹⁰⁴. 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”*¹⁰⁵.
- › 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.

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,

104 Per un'analisi dei potenziali effetti della classificazione delle liberalità sul trattamento contabile delle stesse, si veda anche SOSTERO U., *La rappresentazione contabile delle liberalità vincolate ricevute dalle aziende non profit*, Rivista dei dottori commercialisti, vol. 4, 2003, 707-742.

105 Si veda: Cndc/Commissione “Aziende non profit”, Raccomandazione n. 2, *op. cit.*, par. 27.

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 utilizzate¹⁰⁶.

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.

L’importo iscritto nel rendiconto gestionale per *liberalità vincolate rappresentate da beni immobili destinati ad incrementare durevolmente il valore dell’ente* (es., immo-

106 Le citazioni precedenti sono tratte da: AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee guida, op. cit.*, capitolo II, 2.

bili di valore artistico) sarebbe stato 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 che diviene libero.

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;

- › 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.

Partendo da quanto sopra sintetizzato, occorre considerare adesso quanto (poco) indicato dal decreto (si veda tabella sottostante per le definizioni del Glossario)

Erogazioni liberali – 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;
- b. 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.

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.

Ora, detto che i principi contabili hanno ampio margine “di manovra” negli schemi esistenti, possiamo rinvenire alcune evidenze dagli schemi medesimi e dalle definizioni del Glossario.

Anzitutto, la definizione di erogazione liberale è naturalmente piuttosto ampia. Sarebbe, 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. Rinviamo la complessa tematica dell'attività volontaristica al prossimo paragrafo, per esempio, si considerino gli annunci pubblicitari effettuati gratuitamente¹⁰⁷, le vendite a prezzi differenti da quelli normalmente praticati dal mercato o le erogazioni di collezioni senza prezzo di mercato. Sicuramente su tale tema -che appare cruciale ai fini contabili- dovranno essere effettuate delle riflessioni per consentire un comportamento uniforme da parte degli operatori.

Uno spartiacque importante in tal senso è ovviamente connesso alla naturale evidenza (specificata, onde evitare ambiguità dal decreto) ribadita anch'essa nel successivo paragrafo che le operazioni che richiedono una rilevazione nei prospetti quantitativi (stato patrimoniale e rendiconto gestionale) non comportano la rilevazione dei proventi e dei costi figurativi, e viceversa.

107 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.

Ancora, risulta “confermata” dagli schemi e dal glossario la classificazione tra erogazioni liberali non vincolate, vincolate e condizionate¹⁰⁸. Tale distinzione dovrà pur portare a un distinguo anche a livello di contabilizzazione.

Per gli Ets non piccoli l'elemento patrimoniale donato, a livello contabile, rappresenterà un conto economico acceso ai costi d'esercizio. In sede di predisposizione del bilancio, sarà necessario verificare se le utilità rilasciate dallo stesso andranno “sospese” anche per gli esercizi a venire, secondo le tecniche contabili predefinite a livello generale.

Talune liberalità andranno imputate a livello di rendiconto gestionale, considerato che:

- › i proventi delle attività di interesse generale contengono la voce A4 “Erogazioni liberali”;
- › anche se il riferimento è utilizzabile solo se “compatibile” con le esigenze informative degli Ets, i principi contabili delle società indicano che le liberalità sono iscritte a conto economico.

Ciò detto, dovranno essere fatte ulteriori considerazioni in merito alle liberalità che sono iscritte e che eventualmente non sono iscritte nel rendiconto gestionale. In questa prospettiva, occorre considerare se le erogazioni liberali condizionate debbano essere “parcheggiate” direttamente nella voce del passivo “D5) debiti per erogazioni liberali condizionate”, oppure se l'iscrizione delle erogazioni liberali condizionate richieda l'iscrizione tra i proventi della liberalità e l'iscrizione di un costo di uguale importo che movimentata la suddetta posta.

In via esemplificativa, negli Ipsas -e, nello specifico, nell'Ipsas 23, Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (imposte e trasferimenti)- l'iscrizione del provento è “sterilizzata”, accendendo una passività per l'obbligazione assunta, identificabile nella specifica circostanza, nella citata voce “D5) debiti per erogazioni liberali condizionate”¹⁰⁹.

108 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*.

109 I principi contabili internazionali dell'Ipsasb, come tradotti dal Cdncec, 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 (2017), *IPSAS 23, Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (imposte e trasferimenti)*, par. 7.

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	1.000	
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	1.000	
Proventi da operazioni non commerciali		1.000
Proventi da operazioni non commerciali	1.000	
Passività per obbligazioni su operazioni non commerciali		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	1.000	
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.

Nel caso in cui vi sia un vincolo, solitamente non si hanno, come detto, obbligazioni connesse. Normalmente non sarà, perciò, necessario rilevare alcuna passività.

La violazione di un vincolo può, in ultima analisi, determinare una penale (per es., una sanzione comminata all'entità destinataria). La penale è il risultato di procedure esecutive derivanti dalla violazione, non dalla rilevazione iniziale dell'attività.

Il trattamento dell'Ipsasb appare compatibile, peraltro, con le previsioni del decreto ministeriale.

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 già esaminati. Laddove, invece, la liberalità avvenga fuori ad una raccolta fondi (cosa possibilissima) dovranno essere considerate le indicazioni già espresse¹¹⁰.

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 DM 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).

110 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 pre-vigente 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: AGENZIE PER LE ONLUS (2008), *Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*, op. cit., par 2.

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. (2020), *Il valore dell'attività strumentale entra nei bilanci*, Il Sole 24 Ore del 3 settembre 2020.

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". Osservato che esistono apposite previsioni fiscali al fine di definire il valore deducibile o detraibile del donante¹¹¹, la prospettiva dell'Ets, in qualità di beneficiario della liberalità, dovrebbe essere quella di iscrivere il bene donato al proprio valore di mercato esistente alla data in cui è riferibile la rilevazione in bilancio¹¹², stante che il riferimento

111 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)".

112 Il comma 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:

- 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 interessi 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*

di cui all'art. 3, co. 2 del Cts dovrebbe prevedere un utilizzo per analogia delle previsioni contenute nei principi contabili nazionali delle società¹¹³.

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 relazione 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.

9.3. Attività volontaristica

Una delle “novità più innovative” contenute nel decreto riguarda la rappresentazione dei costi e dei proventi figurativi, entro cui rientrano la valorizzazione dell'attività volontaristica¹¹⁴.

La valorizzazione del volontariato – 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 nostrani.

Il legislatore nell'ordine ha previsto per i non piccoli:

- › la facoltà di indicare a piè del rendiconto gestionale dei costi e i proventi figurativi;
- › 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

alla cui produzione o al cui scambio e' 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.

113 Si veda: Oic, Oic 16, *Immobilizzazioni materiali*, par. 47. Occorre, peraltro, evidenziare che i beni immateriali ricevuti a titolo gratuito non possono essere iscritti nel bilancio delle società che beneficiano della liberalità. Si veda: Oic, Oic 24, *Immobilizzazioni immateriali*, par. 53.

114 Si vedano: TOOLEY S., HOOKS J. (2020). *Accounting for Volunteers: Enhancing Organizational Accountability and Legitimacy*. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 49(1), 93–112.

riportare la misurazione dei costi e dei proventi figurativi in calce al rendiconto gestionale.

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’articolo 17, comma 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’articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 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’articolo 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.

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.

Non c'è, quindi, da meravigliarsi che i già più volte richiamati organismi professionali si siano occupati della loro rappresentazione¹¹⁵.

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 specializzati¹¹⁶.

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 rilevazione¹¹⁷.

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 soddisfatta tale condizione di patrimonializzazione, la contropartita del provento da liberalità sarebbe stato rappresentato da un costo.

115 Si vedano per tutti: CNR/GRUPPO DI LAVORO ENTI NON PROFIT (2002), *op cit.*; CNDc (2002), *Raccomandazione n. 2, op. cit.*

116 Si veda: CNDc (2002), *Raccomandazione n. 2, op. cit.*, parr. 37 e ss.

117 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), *op cit.* par. E.2.;

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.

Ci sono diversi profili che possono indurre gli enti a optare per la rilevazione.

La prima potenziale 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 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). 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.

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, bilancianti. 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 un provento di 100. Ad ogni modo, il decreto prevede la possibilità di misurare tale apporto, indicando che poi 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. 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 bilancianti? Probabilmente no, anche se una risposta più attenta ce la potranno dare con certezza solo i principi contabili nazionali per gli enti del Terzo settore di futura emanazione. Le liberalità di servizi risultano bilancianti, totalmente o parzialmente. Un architetto predispose 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 10.000euro. 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		

Prendiamo, però, il caso di un comodato d'uso gratuito. Questo produrrebbe in condizioni normali un costo 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 del perimetro dei costi e dei proventi inscindibili come tali, così come un sistema di 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.

Veniamo adesso alla rappresentazione scelta dal Ministero. È bene ricordare che la rappresentazione in bilancio è facoltativa, anche -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, osservare 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.

Bibliografia

ACCA (2015), *Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* (IFRS for SMEs).

ACSB, *Cpa Canada Handbook, Part III – Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations* (ASN-PO) (2013).

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, volume 34, fascicolo 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.fondazionenazionalecommercialisti.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

BUSANI A., CORSICO D. (2020), *Atto costitutivo e Statuti degli enti del terzo settore*, Milano, Wolters Kluwer.

CANDLER G., DUMONT G. (2010), *A non-profit accountability framework*, *Canadian Public Administration*, 259-279.

CAVENAGO D. (1999), *Modelli di ciclo di vita del consiglio di amministrazione di una azienda non profit (seconda parte)*, *Non Profit*, vol. 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 (2019), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative.*

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.

COLOMBO G. M., SETTI M. (2016), *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, Milano, Ipsoa.

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

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 Runtis*, Italia Oggi.

DE CAROLIS P., MONTEDURO F., PAGLIUCA E. (2006), *Amministrazioni pubbliche. Principi e sistemi contabili*, Roma, Aracne.

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.

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.

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-della-sentenza-n-131-della-corte-constituzionale-del-26-giugno-2020/>.

FIUME R. (2013), *Ragioneria generale: dalla contabilità al bilancio di esercizio*, G Giappichelli Editore.

G4 + 1 (1999), *Accounting by Recipients for Non-reciprocal Transfers*, 5.

GANDINI G. (2004), *La programmazione e il controllo nel-l'aziende del terzo settore*, Milano, Franco Angeli.

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. (2020), *Il bilancio*, Milano, Apogeo, 3ed.

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.

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.

HYNDMAN N., & McCONVILLE D. (2016). *Transparency in reporting on charities' efficiency: A framework for analysis*, Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 45(4), 844-865.

IASB (2018), *Conceptual Framework*.

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*.

MANES ROSSI F., CAPERCHIONE E. (2019), *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, Milano, Franco Angeli.

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.ilsole-24ore.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*.

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, 2.

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*.

ONIDA P. (1968), *Economia d'azienda*, III ed., Torino, UTET.

PAOLONE F. (2019), *Il rendiconto finanziario*, Milano, Giuffrè.

PISANI M. (2001), *Appunti di contabilità generale ed applicata*, Milano, Franco Angeli, Milano, 3ed.

POSTAL M., POZZOLI M. (2020), *Il valore dell'attività strumentale entra nei bilanci*, Il Sole 24 Ore del 3 settembre 2020.

POZZOLI M. (2019), *Revisione dei conti, opzione interna o esterna*, Il Sole24Ore, 19 giugno 2019.

POZZOLI M. (2009), *Principi contabili per il Terzo settore*, Milano, Franco Angeli.

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

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.

PROPERSI A., ROSSI G. (2018), *Gli enti non profit*, Milano, Giuffrè.

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.

SANTUARI A. (2020), *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, Bologna, Bononia University Press.

SAVIOLI G. (2017), *Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali: aggiornato con il d.lgs. n. 139/2015 ed i nuovi Oic dicembre 2016*, 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, pp. 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.

SÒSTERO U. (1998), *Il postulato della competenza economica nel bilancio d'esercizio*, Milano, Giuffrè.

SÒSTERO U., *La rappresentazione contabile delle liberalità vincolate ricevute dalle aziende non profit*, Rivista dei dottori commercialisti, vol. 4, 2003, 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.

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), *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.

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*, vol. 1, 42-54.

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

TRAVAGLINI C., *Un primo quadro interpretativo per l'analisi dei bilanci delle aziende non profit*, in "Non profit", Rimini, Maggioli, vol. 2/2006, 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 dell'Associazione Terzjus.

Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Massimo Miani

Vice Presidente

Giorgio Luchetta

Consigliere Segretario

Achille Coppola

Consigliere Tesoriere

Roberto Cunsolo

Consiglieri

Antonio Borrelli

Davide Di Russo

Andrea Foschi

Marcella Galvani

Gilberto Gelosa

Valeria Giancola

Maurizio G. Grosso

Giuseppe Laurino

Raffaele Marcello

Francesco Muraca

Maurizio Postal

Sandro Santi

Massimo Scotton

Remigio E. M. Sequi

Lorenzo Sirch

Alessandro Solidoro

Giuseppe Tedesco

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

Segretario Generale

Andrea Foschi

Coordinatore dipartimenti

ricerca scientifica

Gianpaolo Valente

Consiglieri

Nicolino Cavalluzzo

Nicolò La Barbera

Vittorio Raccamari

Paolo Rollo

Sandro Santi

Ermanno Werthhammer

FNC

Piazza della Repubblica, 68

00185 - Roma

Tel. 06.4782901

Fax. 06.4874756

E-mail info@fncommercialisti.it

Web. www.fondazionenazionalecommercialisti.it

F N C

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 e nel decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 39 "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. In questa prospettiva, sono forniti esempi e approfondimenti, utili per il professionista e per gli studiosi della materia, in attesa dell'emanazione dei prossimi principi contabili nazionali di settore e dell'approssimarsi dell'applicazione del decreto ministeriale, la cui entrata in vigore è prevista, per gli enti del Terzo settore che hanno coincidenza tra anno solare ed esercizio amministrativo, con il 1° gennaio 2021.

ISBN 978-88-99517-25-0



9 788899 517250 >

www.fondazioneNazionalecommercialisti.it