



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management

Riforma del Terzo Settore

-

Reform of the Third Sector

Relatore:

Prof. Stefano Marasca

Tesi di Laurea di:

David Biancucci

Anno Accademico 2021 – 2022

INDICE

INTRODUZIONE	3
1 GLI ENTI DEL TERZO SETTORE IN ITALIA	5
1.1 CHI SONO GLI ENTI DEL TERZO SETTORE E COSA FANNO	5
1.2 SITUAZIONE ITALIANA DEL TERZO SETTORE	6
2 CODICE DEL TERZO SETTORE	9
2.1 D.LGS. 03. LUGLIO 2017, N. 117	10
2.2 DISPOSIZIONI GENERALI	12
2.3 REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE	20
2.4 REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE	26
2.5 SCRITTURE CONTABILI E DI BILANCIO	34
3 IL BILANCIO DEGLI ORGANI DEL TERZO SETTORE	37
3.1 COMPOSIZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO DEGLI ETS	38
3.2 SVALUTAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI	53
3.3 TRANSAZIONI NON SINALEGOMATICHE	55
3.4 QUOTE ASSOCIATIVE E APPORTI DEI SOCI	57
4 CONCLUSIONE	59
BIBLIOGRAFIA & RIFERIMENTI	64
SITOGRAFIA	65

INTRODUZIONE

Gli Enti del Terzo Settore sono stati recentemente oggetto di interesse sia da parte del legislatore con il D.lgs. del 03 Luglio 2017 N°117 che da parte dell'Organizzazione Italiana di Contabilità (OIC) con l'emanazione dell'OIC 35 nel 2022. Obiettivo di questa tesi sarà presentare chi sono gli Enti del Terzo Settore o ETS, analizzare il contenuto del D.lgs. N°117 e del OIC 35, le ragioni che hanno portato alla necessità di una normativa specifica per gli ETS, come questi cambiamenti sono stati accolti dai professionisti del settore economico e quali ulteriori riforme si spera possano seguire le già apportate. Per questo lavoro saranno usati i testi del D.lgs. del 03 Luglio 2017 e del OIC 35, articoli presi dal sito del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e dal sito dell'Organizzazione Italiana di Contabilità (OIC) e altri articoli pubblicati da esperti del terzo settore e da professionisti nell'ambito del settore commerciale.

Nel primo capitolo sarà presentata la realtà degli ETS in Italia, partendo con una prima definizione e introduzione della materia nel primo paragrafo, per poi passare alla presentazione della situazione italiana degli ETS con dati statistici che forniscono un'immagine della realtà economica del settore.

Nel secondo capitolo sarà analizzato il Codice del Terzo Settore, nel primo paragrafo saranno illustrate le ragioni che hanno portato alla sua emanazione e nei seguenti paragrafi saranno analizzate le parti più importanti del Codice.

Il terzo capitolo tratterà del nuovo principio contabile nazionale OIC 35 approvato il 3 febbraio 2022, nello specifico verranno analizzate nei rispettivi paragrafi i quattro punti (composizione del bilancio d'esercizio degli ETS, svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali, transazioni non sinallagmatiche e le quote associative e apporti dei soci) che vanno a formare il principio.

Nel quarto e ultimo capitolo verranno analizzati gli effetti degli interventi legislativi sugli ETS e le possibili migliorie usando i pareri di esperti del Terzo settore e di esperti in materia contabile.

CAPITOLO 1

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE IN ITALIA

1.1 CHISONO GLI ENTI DEL TERZO SETTORE E COSA FANNO

In questo primo paragrafo saranno introdotti gli Enti del Terzo Settore ETS e le attività da loro svolte. Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi (Legge delega 106 del 2016). Per far parte del terzo settore è necessario essere un ente privato che agisce senza scopo di lucro, agire senza scopo di lucro non significa non avere profitti ma più semplicemente reinvestirli per finanziare le proprie attività, senza redistribuirli tra i membri delle proprie organizzazioni o ai propri dipendenti per questo fanno parte del terzo settore anche enti che svolgono attività commerciali, non sono quindi da confondere con il settore non profit un complesso di enti privati che agiscono senza redistribuire gli utili e intervengono in ambiti simili (come assistenza sociale, cultura, sanità, cooperazione internazionale) il terzo settore rappresenta un perimetro ben definito di enti sottoposti a regole precise, sono ETS:

- **Organizzazioni di Volontariato (OdV):** sono enti finalizzati a svolgere attività di interesse generale in favore di terzi avvalendosi in modo prevalente del volontariato dei propri associati;

- Cooperative Sociali: forma di cooperativa finalizzata alla realizzazione di servizi alla persona di vario tipo o all'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati;
- Associazioni di Promozione Sociale (APS): sono un'associazioni che svolgono attività di interesse generale a beneficio dei propri iscritti o di terzi avvalendosi prevalentemente del volontariato dei propri associati;
- Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD): sono associazioni senza scopo di lucro con finalità sportive;
- Società di Mutuo Soccorso: sono enti senza scopo di lucro che perseguono finalità di interesse generale erogando prestazioni in favore dei soci e dei loro familiari conviventi;
- Organizzazioni Non Governative (ONG): sono organizzazioni senza scopo di lucro che agiscono indipendentemente dagli Stati, in un'ampia gamma di attività;
- Impresa Sociale: è un ente privato senza scopo di lucro che esercita in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;

1.2 SITUAZIONE ITALIANA DEL TERZO SETTORE

In Italia il terzo settore è in continua crescita al 31 dicembre 2020 le istituzioni non profit attive in Italia sono 363.499 e impiegano 870.183 dipendenti, queste sono maggiormente concentrate al Nord Italia con oltre 182.000 enti e quasi 500.000 addetti, seguite dal Centro Italia con oltre 80.000 enti e 198.000 addetti, il Sud Italia con oltre 66.000 organizzazioni e 107.000 addetti e le isole con 34.000 unità e quasi 66.000 addetti (ISTAT, 2022). Questa crescita non è stata arrestata neanche dalla pandemia COVID infatti tra il 2019 e il 2020 le istituzioni non profit crescono dello 0,2%, meno di quanto rilevato tra il 2018 e il 2019 (+0,9%) mentre l'incremento dei dipendenti si mantiene intorno all'1,0% in entrambi gli anni (ISTAT, 2022), gli enti non profit in Italia sono per lo più prendono forma di associazioni: se ne contano oltre 309.000 e rappresentano l'85,2% del totale ma che da un punto di vista occupazionale coprono solo il 19,6% dei lavoratori complessivi, con 170.000 persone mentre le cooperative sociali, che pur rappresentando solo il 4,1% del numero di enti complessivo, offrono lavoro a oltre 461.000 persone, il 52,9% del totale (ISTAT, 2022).

La costante crescita economica ha portato alla necessità di meglio definire i confini del terzo settore, questo unito ad altre necessità come il creare un quadro giuridico unitario e coerente che permetta di mettere ordine le varie leggi che si sono susseguite in un ventennio e la necessità di meglio monitorare, valutare e controllare da parte della pubblica amministrazione agendo come bilanciamento ai vantaggi e benefici attribuiti agli enti del terzo settore, hanno portato il primo legislatore con

il Codice del Terzo Settore, poi l'OIC con l'emanazione del nuovo principio contabile, ad intervenire nel cercare di creare una normativa ad hoc che potesse andare incontro a tali esigenze.

CAPITOLO 2

CODICE DEL TERZO SETTORE

Il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 che viene più comunemente chiamato Codice del Terzo settore o CTS ha provveduto al riordino, alla revisione e all'armonizzazione della materia vigente in ambito di enti del Terzo settore, di seguito verranno analizzate le aree più caratteristiche della riforma.

Il Codice del Terzo settore si compone di 104 articoli che si suddividono in dodici titoli:

- il titolo I° del Codice contiene le disposizioni generali;
- il titolo II° si occupa degli enti del Terzo settore in generale;
- il titolo III° reca la disciplina del volontariato e dell'attività di volontariato;
- il titolo IV° reca la disciplina delle associazioni e delle fondazioni del Terzo settore;
- il titolo V° si occupa di particolari categorie di enti del Terzo settore;
- il titolo VI° è dedicato al Registro unico nazionale del Terzo settore o RUNTS;
- il titolo VII° tratta dei rapporti con gli enti pubblici;
- il titolo VIII° si occupa della disciplina relativa alla promozione e al sostegno degli enti del Terzo settore;

- il titolo IX° contiene la regolamentazione attinente ai titoli di solidarietà degli enti del Terzo settore e alle altre forme di finanza sociale;
- il titolo X° contiene il regime fiscale;
- il titolo XI° contiene la disciplina dei controlli e del coordinamento normativo;
- il titolo XII contiene le disposizioni transitorie e finali.

Nel seguente capitolo saranno presi in esame soltanto i titoli I°, II°, VI° e X°.

2.1 D.LGS. 03. LUGLIO 2017, N. 117

Le ragioni che hanno portato all'emanazione del decreto legislativo conosciuto come codice del Terzo settore sono molteplici e di varia natura, la principale ragione viene riconosciuta nella necessità di creare un quadro giuridico dotato dei caratteri di sistematicità, organicità e completezza, già nel 2009 quella che sarebbe diventata l'Agenzia per il Terzo settore (Agenzia per le Onlus al tempo) aveva elaborato e trasmesso al Governo un documento contenente proposte per una "revisione organica della legislazione sul terzo settore", sul presupposto della necessità "di razionalizzare e semplificare l'attuale quadro normativo - costituito da una disorganica stratificazione legislativa prodotta nel corso di ormai un ventennio - inserendo le proposte di revisione all'interno di un quadro di riferimento unitario e

coerente” (Esposito, 2019), questo trova attuazione nella creazione del registro unico nazionale o RUNTS.

Ulteriore ragione del decreto viene trovata nella necessità di meglio controllare l’operato degli enti del terzo settore, infatti date le agevolazioni finanziarie e fiscali previste dalla riforma attribuiti agli enti del terzo settore viene richiesto come contropartita il rispetto di determinati oneri e dalla sottoposizione ad una attività di monitoraggio, valutazione e controllo da parte della pubblica amministrazione tramite l’iscrizione al registro unico nazionale (facoltativa ma necessaria per la qualificazione come ETS e quindi per poter usufruire dei vantaggi portati dalla qualifica), il deposito del bilancio sociale, la valutazione dell’impatto sociale, il controllo affidato agli uffici del Registro e all’Agenzia delle entrate, questi oneri di comunicazione hanno l’ulteriore funzione di garantire una maggiore trasparenza permettendo così, tramite meccanismi che richiedono molta specializzazione e anche parecchia attenzione burocratica con il rischio di rallentare e penalizzare l’operato degli ETS, di impedire un uso distorto della qualifica di ETS.

Ultima e principale ragione della riforma si trova nel riconoscimento del Terzo settore e della sua crescita sia per numero di occupati nel settore che per enti e nella volontà di riconoscere ed innovare la definizione di volontariato, tipico del Terzo settore, come un attività svolta da una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per

promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà (Art 17 D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117).

2.2 DISPOSIZIONI GENERALI

Già da subito è possibile comprendere la portata e l'entità della riforma introdotta dal D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 semplicemente leggendo il I° Titolo e il II° Titolo del decreto denominati rispettivamente "Disposizioni generali" e "Degli enti del terzo settore in generale", composti rispettivamente da quattro articoli e dodici articoli, nei quali vengono introdotte le nuove disposizioni che avranno ad applicarsi agli ETS e che vogliono rispondere alle necessità che hanno portato all'esigenza di una riforma.

Nell' Art. 1 possiamo trovare la finalità del codice stesso, l'armonizzazione della legislatura vigente e la promozione degli ETS: "Al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa il presente Codice

provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore”.

Nell’ Art. 2 possiamo trovare il riconoscimento del ruolo degli ETS: “E’ riconosciuto il valore e la funzione sociale degli enti del Terzo settore, dell’associazionismo, dell’attività di volontariato e della cultura e pratica del dono quali espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne è promosso lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità ed autonomia, e ne è favorito l’apporto originale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”.

Nel comma 1 del Art. 3 del I° Titolo viene spiegato dove trovano applicazione le disposizioni del codice: “Le disposizioni del presente Codice si applicano, ove non derogate ed in quanto compatibili, anche alle categorie di enti del Terzo settore che hanno una disciplina particolare” la norma impone un’attività di coordinamento tra discipline, sia quelle speciali contenute in altre fonti (intendendosi per tali quelle non ricomprese nel Codice) sia quelle particolari presenti nel Codice che derogano ai principi generali contenuti nel titolo II dello stesso Codice (Boni, Guarna, Forte, Moiso, Savio, Spaccapaniccia, 2021), in casi di lacune nel Codice del Terzo settore il secondo comma rimanda all’applicazione del Codice civile, previa verifica di compatibilità, e alle relative disposizioni di attuazione, che disciplinano i vari tipi organizzativi, vengono quindi lasciati intenzionalmente dei vuoti normativi per lasciare spazio all’autonomia dei singoli ETS che in assenza di specifiche previsioni di statuto saranno dunque colmati dal Codice civile.

Nel II° Titolo possiamo trovare le disposizioni generali per il funzionamento degli ETS secondo la nuova disciplina del Codice, l'Art. 4 del decreto legislativo fornisce una definizione di ETS: "Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore" questi ETS coesistono con enti senza scopo di lucro disciplinati dal Codice civile o da leggi speciali quali:

- gli enti che non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività "di interesse generale" descritte dall'art. 5 del Codice del Terzo settore;
- gli enti che, pur svolgendo in via principale o esclusiva una o più delle attività "di interesse generale" di cui all'art. 5 del CTS, non possono iscriversi nel RUNTS, perché ad esempio sottoposti a direzione e coordinamento o controllati da una pubblica amministrazione o da un altro dei soggetti esclusi dall'art. 4 co. 2 del CTS;

- gli enti che, anche se teoricamente ammessi all'iscrizione, preferiscono non iscriversi al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) e non divenire ETS al fine di evitare i conseguenti oneri organizzativi e amministrativi;
- gli enti che scelgono di non iscriversi al RUNTS per un (lecito) arbitraggio fiscale (Boni, Guarna, Forte, Moiso, Savio, Spaccapaniccia, 2021);

All'Art. 5 possiamo trovare un elenco delle attività di interesse generale, che in via esclusiva o generale, dovranno essere svolte dagli ETS, questo elenco è di natura esclusiva o vero solo le 26 attività elencate possono essere considerate attività di interesse generale ai sensi del Codice del Terzo settore, è possibile però tramite decreto del Consiglio dei ministri che l'elenco venga aggiornato, le attività di interesse generale ai sensi del CTS sono:

- a) “interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n.104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
- b) interventi e prestazioni sanitarie;
- c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

- d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della *legge 28 marzo 2003, n. 53*, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della *legge 14 agosto 1991, n. 281*;
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del *decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42*, e successive modificazioni;
- g) formazione universitaria e post-universitaria;
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della *legge 6 agosto 1990, n. 223*, e successive modificazioni;

- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di

aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
- y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata”.

Oltre alle attività di interesse generale dell'Art. 5 sopra indicate il legislatore permette nel Art. 6 che gli ETS che possano esercitare attività diverse da quelle elencate a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, vengono considerate secondarie come attività se i ricavi non sono superiori al 30% delle entrate complessive o se non sono superiori al 30% dei costi complessivi, è previsto che nel caso in cui l'ETS superi questi limiti debba segnalare tale superamento all'Ufficio del Registro unico nazionale competente per territorio, in caso di superamento per due esercizi successivi è prevista la cancellazione dal RUNTS.

Ad un ETS è permesso 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 (Boni, Guarna, Forte, Moiso, Savio, Spaccapaniccia, 2021).

Negli ultimi articoli del II° libro troviamo le disposizioni in materia del patrimonio, l'Art. 8 riafferma la finalità senza scopo di lucro degli ETS: “Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.”, riconfermando quindi il divieto di distribuzione degli utili sia in forma diretta (distribuzione dei dividendi) che in forma indiretta (pagamenti di compensi elevati rispetto all'attività svolte, acquisto di beni a prezzi superiori al valore normale, prestazione di servizi o vendita di beni a coloro che operano nel ente a prezzi più favorevoli di quelli di mercato), al Art. 9 sancisce che in caso di scioglimento, il patrimonio di un ente debba essere devoluto completamente ad altri ETS.

L'Art. 10 autorizza gli enti del Terzo settore dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese possono costituire uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli articoli 2447-bis e seguenti del codice civile.

2.3 REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

Una delle novità più importanti della riforma del Terzo settore è l'introduzione del registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) che ha lo scopo di sostituire il precedente sistema di registrazione degli enti caratterizzato da una molteplicità di registri la cui gestione era affidata alle Regioni e alle Province autonome, l'iscrizione al RUNTS è facoltativa ma la mancanza di essa prescinde l'ottenimento della qualifica di ETS ed il beneficiare delle agevolazioni previste dalla riforma, il registro è istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali è accessibile a tutti per via telematica. Il funzionamento del registro è disciplinato dal Titolo VI dagli articoli 45 al 54 del d.lgs. 117/2017 e successive modifiche. Nell'Art. 45 del CTS viene illustrato come opera il RUNTS nello specifico viene spiegato come il registro sia operativo a livello territoriale in collaborazione con ciascun Ufficio regionale o Provincia autonoma, come la Provincia autonoma di Trento e la Provincia Autonoma di Bolzano, risulta operativo anche l'Ufficio statale a cui sono delegate specifiche funzioni, tra cui quelle inerenti alla verifica degli adempimenti posti in capo alle reti associative, qualunque comunicazione con il Runts può avvenire unicamente in maniera telematica.

L'Art. 46 illustra la composizione del registro, che è pubblico e accessibile a chiunque in maniera telematica, nello specifico il registro si divide in:

- Organizzazioni di volontariato;
- Associazioni di promozione sociale;

- Enti filantropici;
- Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- Reti associative (alle quali è permesso iscriversi a due o più sezioni);
- Società di mutuo soccorso;
- Altri enti del Terzo settore.

C'è da aggiungere che questo schema non è invariabile in quanto il Ministro del lavoro e delle politiche sociali può, tramite decreto non regolamentare, istituire sottosezioni o nuove sezioni o modificare le sezioni esistenti, va inoltre rilevato che gli ETS di tipo commerciale sono obbligati ad iscriversi al Registro delle imprese oltre che al RUNTS.

L'Art. 47 contiene la procedura necessaria per l'iscrizione di un ente nel Registro, per l'iscrizione è necessaria la presentazione della domanda da parte rappresentante legale dell'ente o della rete associativa cui l'ente eventualmente aderisca all'Ufficio del Registro unico nazionale della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale depositando: l'atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati (l'ultimo o gli ultimi due bilanci approvati se l'ente è già operativo da uno o più anni, unitamente alle copie dei verbali assembleari e un eventuale attestazione di adesione ad una rete associativa rilasciata dal rappresentante legale di quest'ultima), successivamente l'ufficio competente verifica la sussistenza delle condizioni previste dal CTS per la costituzione dell'ente quale ETS nel caso in cui l'iscrizione risulti conforme l'Ufficio dispone, entro 60 giorni, l'iscrizione al RUNTS

nell'apposita sezione, in caso di domanda incompleta invita l'ente a completare o rettificare la domanda di iscrizione o integrare la documentazione fornita entro 30 giorni, in caso di diniego dell'iscrizione al Registro è ammesso il ricorso al TAR di competenza, in caso l'Ufficio non risponda entro i 60 giorni dall'invio della domanda o della domanda rettificata varrà il principio del silenzio assenso.

L'Art. 48 elenca le informazioni che devono almeno risultare nel Registro unico nazionale del Terzo settore: la denominazione; la forma giuridica; la sede legale, con l'indicazione di eventuali sedi secondarie; la data di costituzione; l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5, il codice fiscale o la partita IVA; il possesso della personalità giuridica e il patrimonio minimo di cui all'articolo 22, comma 4; le generalità dei soggetti che hanno la rappresentanza legale dell'ente; le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione di poteri e limitazioni. Sempre secondo l'Art 48 comma 2 nel RUNTS devono essere inoltre iscritte le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, di scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione, i provvedimenti che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione, le generalità dei liquidatori e tutti gli atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o di regolamento nonché i rendiconti e i bilanci dell'ente, tra i quali i rendiconti sulle attività di raccolta fondi, in caso di inadempimento nel deposito degli atti e dei loro aggiornamenti nonché di quelli relativi alle informazioni obbligatorie il

rappresentante legale o gli amministratori del ETS hanno 180 giorni per porre rimedio all'inadempimento pena la cancellazione dal RUNTS.

L'Art. 49 illustra la procedura per l'estinzione o lo scioglimento dell'ente, l'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore accerta l'esistenza di una delle cause di estinzione o di scioglimento dell'ente e ne dà comunicazione agli amministratori e al presidente del tribunale ove ha sede l'ufficio del registro unico nazionale presso il quale l'ente è iscritto, va ricordato che alla chiusura di un ente quest'ultimo debba come da Art. 9 della stessa riforma devolvere il suo patrimonio ad uno o più enti, chiusa la procedura di liquidazione, il presidente del tribunale provvede che ne sia data comunicazione all'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore per la conseguente cancellazione dell'ente dal Registro.

All'Art. 50 viene illustrata la procedura per la cancellazione dell'ente dal RUNTS, la quale può avvenire a seguito di istanza dell'ente stesso con invio della delibera all'Ufficio competente del RUNTS e per mancanza dei requisiti ritenuti necessari accertati da parte dell'ufficio o in provvedimenti definitivi adottati dalla competente autorità giudiziaria o tributaria al fine della permanenza nel Registro unico, in questo ultimo caso l'ente cancellato per mancanza dei requisiti, per continuare ad operare fuori dal sistema del Terzo settore, deve preventivamente devolvere il patrimonio ad altri enti del Terzo settore o alla fondazione Italia sociale "limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel registro nazionale" (Boni, Guarna, Forte, Moiso, Savio,

Spaccapaniccia, 2021), nel caso vengano meno i requisiti per l'iscrizione dell'ETS in una sezione ma permangono i requisiti per l'iscrizione in un'altra sezione l'ente può fare richiesta di migrazione nell'altra sezione.

L'Art. 51 prevede che ogni 3 anni avvenga una revisione da parte degli Uffici del Registro unico nazionale del Terzo settore della sussistenza dei requisiti per l'iscrizione al Registro stesso.

L'Art. 52 disciplina in materia di opponibilità degli atti depositati ai terzi, nello specifico gli atti per i quali è previsto l'obbligo di iscrizione, annotazione ovvero di deposito presso il Registro unico nazionale del Terzo settore sono opponibili ai terzi soltanto dopo la relativa pubblicazione nel Registro stesso.

L'Art. 53 disciplina il funzionamento del Registro stesso, il comma 1 prevede che entro un anno dall'entrata in vigore del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 il Ministro del lavoro e delle politiche sociali debba tramite un decreto per definire la procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti descritti all'Art. 48, nonché le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del RUNTS, questo è avvenuto con l'emanazione del decreto ministeriale del 15 settembre 2020, n.106, di seguito al comma 2 viene delegato alle regioni e alle province autonome disciplinare, entro 180 giorni dall'emanazione del decreto ministeriale del primo comma, i procedimenti per

l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli enti del Terzo settore ed entro sei mesi rendere operativo il funzionamento del registro.

All'Art. 54 vengono disciplinate le procedure per la trasmigrazione dai registri esistenti al RUNTS, le procedure per la trasmigrazione delle informazioni vengono rimandate al decreto ministeriale del precedente articolo, nel caso risultino mancanti informazioni o documenti gli uffici del RUNTS provvederanno a farne richiesta all'ente, la omessa trasmissione dei documenti comporta la manca iscrizione all'RUNTS.

2.4 REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Nel Titolo X° del CTS possiamo trovare la disciplina in materia di regime fiscale degli ETS diversi dalle imprese sociali che sono sempre da considerare imprese commerciali, trattata separatamente con l'intenzione di incentivare lo sviluppo delle imprese sociali, dato che non hanno trovato ampia applicazione sin dalla loro introduzione, il CTS abroga inoltre le principali leggi speciali, tra cui gli articoli da 10 a 29 del d.lgs. 460/1997 sulle ONLUS, soggetto esclusivamente a valenza fiscale, e gli altri ad esso collegati come l'art. 20-bis del d.p.r. 600/1973 e l'art. 150 del TUIR (Boni, Guarna, Forte, Moiso, Savio, Spaccapaniccia, 2021).

L'Art. 79 al comma 2 ci fornisce una definizione di ente non commerciale come un ente che svolge un'attività di interesse generale elencata all'Art. 5 prevalentemente con modalità non commerciale su quelle commerciali, ovvero svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano, i costi effettivi intesi da decreto semplificazione come la somma di tutti i costi imputabili alle attività di interesse generale sia diretti che indiretti e generali, qualora i ricavi superino del 5%, reso 6% dal decreto semplificazioni, per due esercizi di seguito i relativi costi effettivi l'ente perde la qualifica di non commerciale, vengono inoltre considerate attività non commerciali:

- a) "le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;
- b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135;

c) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi”.

Per Art. 80 gli enti non commerciali sopra citati possono optare, per l'attività commerciale svolta, per la forma forfettaria nella determinazione del reddito d'impresa in alternativa ai criteri ordinari di determinazione del reddito stabiliti dal TUIR, i coefficienti di redditività variano in base al tipo di attività svolta dall'ente, per le attività di prestazione di servizi si parte da un coefficiente minimo del 7% per i redditi inferiori a 130.000 euro, passando per un coefficiente del 10% per i redditi compresi tra 130.000 euro e 300.000 euro e per finire con un coefficiente del 17% per redditi superiori a 300.000 euro mentre per le altre attività si il un coefficiente minimo è del 5% per i redditi inferiori a 130.000 euro, del 7% per i redditi compresi tra 130.001 euro e 300.000 euro e del 14% per i redditi superiori a 300.000 euro, in caso di enti che svolgono una duplice attività i cui ricavi non sono distintamente annotati si considerano prevalenti le attività di prestazione di servizi. Al reddito determinato dovranno essere aggiunte le plusvalenze, delle sopravvenienze attive, dei dividendi e degli interessi e dei proventi immobiliari per poter così formare il reddito tassabile.

L'Art. 81 del CTS introduce una nuova forma di incentivo il social bonus un credito d'imposta pari al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del 50% per cento se effettuate da enti o società in favore degli enti del Terzo settore, che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti del Terzo settore e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di cui all'art. 5 con modalità non commerciali.

L'Art. 82 ha lo scopo di riorganizzare e omologare la disciplina in materia di agevolazioni relative a molteplici imposte indirette e tributi locali per tutti gli ETS escluse le imprese sociali, in base al comma 1 non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti a titolo gratuito a favore sia degli ETS non commerciali che di quelli commerciali, il comma 3 prevede che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione, si applichino le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, il decreto semplificazioni ha successivamente ampliato la misura agevolativa del comma 3 anche a qualunque atto relativo all'attività d'interesse, queste modifiche possono essere esentate dall'imposta di registro in caso abbiano come finalità l'adeguazione dell'atto costitutivo a modifiche o integrazioni normative, il comma 4 prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a

favore degli ETS, il comma 5 prevede l'esenzione dall'imposta di bollo per gli ETS, il comma 6 prevede l'esenzione per gli ETS non commerciali da IMU e TASI per gli immobili destinati allo svolgimento di attività istituzionali.

L'Art. 83 introduce il nuovo regime di detraibilità e deducibilità per le erogazioni liberali agli ETS non commerciali e a favore di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali a condizione che queste vengano usate per lo svolgimento di attività statutarie elencate al comma 1 del Art. 8 del CTS, questo con l'intenzione di superare la distinzione tra ETS commerciali e non commerciali e favorendo lo svolgimento delle attività di interesse generale, il comma 1 prevede una detrazione IRPEF pari al 30%, che diventa del 35% in caso di donazione a un OdV, degli oneri sostenuti per le erogazioni liberali per un importo non superiore a 300.000 euro per ogni periodo di imposta, il comma 2 del Art. 83 prevede una detrazione del 10% dal reddito complessivo, nei limiti del reddito complessivo, per le erogazioni liberali a favore degli ETS da parte di persone fisiche enti e società. L'Art. 84 del CTS disciplina ulteriori fattispecie di de-commercializzazioni delle attività, che si sommano a quelle elencate al Art. 79, per le organizzazioni di volontariato o OdV e gli enti filantropici, per Art. 84 non sono attività commerciali se effettuate da OdV e svolte senza l'impiego di mezzi organizzativi professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

- a) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Inoltre, per comma 2 dell'Art. 84 I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

L'Art. 85 similmente all'Art. 84 amplia la platea delle attività da considerare non commerciali in aggiunta alle attività elencate all'Art. 79, in questo caso per le associazioni di promozione sociale o APS, a differenza però del caso precedente l'attuarsi della de-commercializzazione dipende oltre dalla natura dell'attività svolta anche dalla natura di colui che svolge l'attività, in fatti per Art. 85 comma 1: "Non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di

un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m)”, questo comma è stato successivamente ampliato dal decreto semplificazioni includendo tra i soggetti a cui le APS possono svolgere attività senza che queste vengano considerate commerciali gli iscritti all'APS, altre APS e iscritti e associati delle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse agevolazioni si applicano per comma 2 anche alle cessioni a titolo oneroso di proprie pubblicazioni qualora destinate in misura prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi in attuazione dei propri scopi sociali, per comma 3 vengono sempre considerate attività commerciali anche se svolte da APS:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Per comma 6 non si considerano commerciali le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione e che la vendita venga gestita direttamente dall'ente senza intermediari, secondo il comma 7 i redditi derivanti dagli immobili impiegati esclusivamente nell'esercizio delle attività istituzionali non vanno a comporre la base IRES.

L'Art. 86 prevede la possibilità agli APS e agli OdV di applicare il regime forfettario qualora abbiano percepito ricavi non superiori a 130.000 euro nel periodo di imposta precedente, questo regime di imposta forfettario è di maggior vantaggio rispetto a quello introdotto dall'Art. 80 in quanto permette agli APS e agli OdV di determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività rispettivamente pari al 1% per gli OdV e al 3% per gli APS.

L'Art 87 contiene gli obblighi in materia contabile per ETS non commerciali secondo Art. 79 che hanno lo scopo di bilanciare i benefici fiscali a loro attribuiti, nel caso di ETS non commerciali esclusi gli APS e gli Odv che hanno scelto il regime forfettario e hanno conseguito proventi superiori a 220.000 euro dovranno, pena la perdita dei benefici fiscali, redigere le scritture contabili in maniera che rispettino i requisiti della cronologia e sistematicità e rappresentino analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, nel caso di ETS non commerciali che non hanno optato per il regime forfettario dell'Art 86 e hanno conseguito proventi inferiori a 220.000 euro vedranno assolti i loro obblighi contabili semplicemente tendo il rendiconto di cassa, in caso di APS o OdV che hanno optato per il regime forfettario dell'Art. 86 dovranno semplicemente conservare i documenti emessi e ricevuti.

Il nuovo sistema fiscale ha introdotto per gli ETS alcune misure che vengono qualificate come aiuti di Stato, l'Art. 88 sancisce che sono fruibili nei sensi del

plafond stabilito dai Regolamenti EU detto “de minimis”, ovvero aiuti di piccola entità che possono essere concessi alle imprese senza violare le norme sulla concorrenza, questi aiuti possono essere non notificati se l’importo totale non supera i 500.000 euro nell’arco di tre esercizi finanziari.

L’Art. 89 contiene le norme in materia di coordinamento normativo per gli ETS in materia di regime fiscale, per così meglio favorire la transizione dai vecchi regime fiscali per i singoli ETS a quello introdotto dal CTS ed evitare disarmonie con il TUIR.

2.5 SCRITTURE CONTABILI E DI BILANCIO

All’Art. 3 del CTS, denominato “Scritture contabili e bilancio”, possiamo trovare sia gli obblighi e gli adempimenti per la redazione del bilancio ed al comma 4 la disciplina per la tenuta delle scritture contabili, che si limita semplicemente ad affermare che gli ETS commerciali debbano tenere scritture contabili secondo l’Art. 2214 del Codice civile ovvero la tenuta ordinata di tutte le scritture richieste dalla natura e dalla dimensione dell’ETS. Il bilancio di un ETS è relazionato dalle “dimensioni economiche” dell’ente con distinzione tra “ETS piccoli” e “ETS non piccoli” (Boni, Guarna, Forte, Moiso, Savio, Spaccapaniccia, 2021), il comma 2

dell'Art. 13 definisce “enti piccoli” tutti quegli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro.

Al comma 1 vengono introdotti i contenuti del bilancio di esercizio di un ETS, che va a comporsi da stato patrimoniale rappresentante la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente alla chiusura, dal rendiconto di gestione con indicazione di oneri e proventi dell'ente e la relazione di missione che illustri le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Secondo il comma 3 dello stesso articolo il bilancio deve essere redatto secondo la modulistica definita dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, gli schemi di bilancio previsti dal decreto ministeriale del 5 marzo 2020 sono articolati per la parte patrimoniale come adattamento dello schema civilistico (art. 2424, c.c.) e per la parte economica recependo l'approccio già adottato dall'Agenzia per le ONLUS. La relazione di missione cerca di individuare indicatori quantitativi e informazioni discorsive capaci di dare risposta agli adempimenti richiesti dal CTS per gli ETS (Boni, Guarna, Forte, Moiso, Savio, Spaccapaniccia, 2021).

Al comma 2 come già introdotto possiamo trovare gli “ETS piccoli” definiti dal parametro quantitativo dei ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro, oltre a ciò possiamo trovare una agevolazione nella redazione del bilancio per questi ETS in quanto possono scegliere di redigere il bilancio nella forma di rendiconto di cassa, anche questo redatto secondo la

modulistica definita dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, potendo così scegliere la tecnica di rilevazione contabile tra competenza economica, come gli “ETS non piccoli”, o cassa.

L’Art. 14 contiene gli obblighi riguardanti la redazione del bilancio sociale da parte degli ETS, il comma 1 dispone che gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro siano obbligati a pubblicare il bilancio nel loro sito internet ed a depositarlo presso il registro unico nazionale del Terzo settore, il bilancio dovrà essere redatto secondo le linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, le linee guida constano di 7 paragrafi, scindibili, idealmente e ai soli fini espositivi, in tre parti: una prima parte “introduttiva” (par. 1-4), in cui si illustrano la cornice normativa nell’ambito della quale sono inserite, le loro finalità e i destinatari della disclosure sociale; una seconda parte “contenutistica” (par. 5 e 6), che ne costituisce il cuore e in cui sono individuati e descritti i criteri di redazione del documento, la sua struttura e gli elementi informativi di cui deve essere composto; una terza parte “conclusiva” (par. 7), che individua la tempistica di approvazione e le modalità di pubblicazione del bilancio sociale nell’ottica del perseguimento dell’accessibilità e della reperibilità delle informazioni che contiene (Boni, Guarna, Forte, Moiso, Savio, Spaccapaniccia, 2021).

CAPITOLO 3

IL BILANCIO DEGLI ORGANI DEL TERZO SETTORE

L'OIC 35 denominato "Principio Contabile ETS" è il nuovo principio contabile emanato dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) il 3 febbraio 2022, le funzioni di questa organizzazione sono:

- l'emanazione dei principi contabili nazionali;
- fornire supporto al Parlamento e agli Organi Governanti in materia di normativa contabile;
- prendere parte al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali.

Finalità dell'OIC 35 è disciplinare in materia di struttura e contenuto dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione per gli ETS e del trattamento contabile di operazione specifiche degli ETS quali transazioni non sinallagmatiche, quote associative e apporti da soci fondatori e svalutazioni di immobilizzazioni materiali e immateriali.

Il nuovo principio contabile rivolto agli ETS si applicherà ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021 e redatti da enti che utilizzano il principio della competenza economica, questo nuovo OIC riconosce tra i principali destinatari delle informazioni del bilancio degli ETS coloro che forniscono risorse sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno

e i beneficiari dell'attività svolta dagli enti del Terzo Settore, ulteriore peculiarità del nuovo OIC è l'adattamento del postulato della continuità aziendale agli ETS, l'organo amministrativo dovrà predisporre un budget, relativo ad un periodo di almeno dodici mesi, che dimostri che l'ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte (OIC 35, 2022).

3.1 COMPOSIZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO DEGLI ETS

Il nuovo principio contabile vede tra i suoi scopi principali quello di disciplinare i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della redazione di missione per gli ETS con particolare attenzione alla loro struttura e al loro contenuto, questo avviene integrando agli schemi di bilancio previsti dal decreto ministeriale del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 alcune voci introdotte dal OIC 35. Il nuovo principio lascia invariato lo schema ministeriale per quanto riguarda lo stato patrimoniale e si limita ad esplicitare che in caso di elementi che potrebbero ricadere in più voci dello stato patrimoniale l'ente ne dovrà dare informazione nella relazione di missione nella sezione dedicata alle poste di bilancio, per quanto riguarda il rendiconto di gestione il principio adatta lo schema introdotto dal decreto ministeriale aggiungendo alcune

voci per elementi tipici degli ETS, il decreto ministeriale suddivide il rendiconto di gestione in cinque aree (OIC 35, 2022):

- a) costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale definiti dal decreto ministeriale come “componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all’art. 5 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni, indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali”;
- b) costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività diverse definiti da decreto ministeriale come “componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all’art. 6 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni, indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali.”
- c) costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di raccolte fondi definiti dal decreto ministeriale come “i componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolte fondi occasionali e non occasionali di cui all’art. 7 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni.”;
- d) costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali definiti da decreto ministeriale come “i componenti negativi/positivi di

reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria/generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni. Laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell'area A del rendiconto gestionale”;

- e) costi e oneri e proventi da attività di supporto generale sono da considerarsi gli elementi positivi e negativi di reddito che non rientrano nelle altre aree.

Per quanto riguarda il contenuto del rendiconto di gestione il principio contiene delle indicazioni riguardanti la collocazione di alcuni elementi all'interno del bilancio e delle sue voci:

- I proventi sono classificati nel rendiconto gestionale sulla base della tipologia di attività svolta (es. area A, B, C, D, E) e nella voce più appropriata (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi ecc.).
- I costi e gli oneri sono classificati nel rendiconto gestionale per natura secondo l'attività dell'ente cui si riferiscono (es. area A, B, C, D, E).
- L'ente fornisce informativa nella relazione di missione circa i criteri seguiti per la classificazione nelle diverse aree previste nel rendiconto gestionale.

- In base al decreto ministeriale, un ente del Terzo Settore può presentare in calce al rendiconto gestionale i costi e proventi figurativi. Lo schema di decreto ministeriale prevede che i costi e proventi figurativi da attività di interesse generale sono presentati separatamente dai costi e proventi figurativi da attività diverse. Il decreto ministeriale prevede 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” e che “quanto esposto nel presente prospetto non deve essere già stato inserito nel rendiconto gestionale”.
- Nei costi e proventi figurativi rientrano tra l’altro: i) i costi e proventi figurativi relativi ai volontari iscritti nel registro di cui all’art. 17, comma 1, del Codice del Terzo Settore; ii) quelli relativi ai volontari occasionali e iii) quelli relativi all’erogazione/ricezione gratuita di servizi (ad es. il comodato d’uso). I costi e proventi figurativi, opportunamente documentati, sono rilevati in calce al rendiconto gestionale al fair value della prestazione ricevuta o eseguita se attendibilmente stimabile (OIC 35, 2022).

Successivamente vengono riportati gli schemi di bilancio previsti dal decreto ministeriale del 5 marzo 2022 integrati dalle voci aggiunte dall’OIC 35 riguardanti le fattispecie tipiche degli ETS (le voci aggiunte sono sottolineate): Figura 1.

Schema di stato patrimoniale per gli ETS, Figura 2. Schema rendiconto gestionale per gli ETS.

STATO PATRIMONIALE

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

1) verso utenti e clienti;
2) verso associati e fondatori;
3) verso enti pubblici;
4) verso soggetti privati per contributi;
5) verso enti della stessa rete associativa;
6) verso altri enti del Terzo Settore;
7) verso imprese controllate;
8) verso imprese collegate;
9 crediti tributari;
10) da 5 per mille;
11) imposte anticipate;
12) verso altri.
Totale.
III – attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
1) partecipazioni in imprese controllate;
2) partecipazioni in imprese collegate;
3) altri titoli;
Totale.
IV – disponibilità liquide:
1) depositi bancari e postali;
2) assegni;
3) danaro e valori in cassa;
Totale.
Totale attivo circolante.
D) ratei e risconti attivi

Passivo:
A) patrimonio netto
I – fondo dotazione dell'ente
II – patrimonio vincolato
1) riserve statutarie;
2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali;
3) riserve vincolate destinate da terzi;
III – patrimonio libero
1) riserve di utili o avanzi di gestione;
2) altre riserve;
IV) avanzo/disavanzo d'esercizio.
Totale.
B) fondi per rischi e oneri:
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2) per imposte, anche differite;
3) altri.
Totale.
C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.
D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
1) debiti verso banche;
2) debiti verso altri finanziatori;
3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;
4) debiti verso enti della stessa rete associativa;
5) debiti per erogazioni liberali condizionate;

6) acconti;
7) debiti verso fornitori;
8) debiti verso imprese controllate e collegate;
9) debiti tributari;
10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
11) debiti verso dipendenti e collaboratori;
12) altri debiti;
Totale.
E) ratei e risconti passivi

RENDICONTO GESTIONALE

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 presentazioni e cessioni a terzi		
5) Ammortamenti			8) Contributi da enti pubblici		
<u>5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali</u>					
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		
<u>9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali</u>					
<u>10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali</u>					
<u>Totale</u>			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		

B) Costi e oneri da attività diverse			B) Ricavi, rendite 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 di beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
<u>5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali</u>					
6) Accantonamento per rischi e 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 raccolta 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		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi e oneri			5) Altri proventi		
6) Altri oneri			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 terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
5bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
8) <u>Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali</u>					
9) <u>Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali</u>					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			Totale proventi e ricavi		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

(Fonte: OIC 35).

La relazione di missione è un documento, obbligatorio per gli ETS che redigono il bilancio secondo le disposizioni dell'articolo 13 comma 1 del CTS, che ha il compito di illustrare gli aspetti economico-finanziari e le scelte di gestioni attuate con lo scopo di perseguire gli obiettivi dell'attività sociale, il principio contabile OIC 35 amplia le informazioni previste dalla relazione di missione, le informazioni richieste dal decreto ministeriale si dividono in: informazioni generali, illustrazione

delle poste di bilancio ed illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie; di seguito sono riportate le informazioni richieste dall'Decreto ministeriale integrate dall'OIC35:

Informazioni generali:

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 delle sezioni 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;

Illustrazione delle poste di bilancio:

3) i criteri applicati nella valutazione delle voci di 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 rispetto al modello ministeriale;

- nel caso di elementi che potrebbero ricadere sotto più voci dello schema di stato patrimoniale, l'ente dà informativa dell'appartenenza dell'elemento a più voci, fornendo anche informativa sui criteri seguiti per la classificazione.

4) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamento 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;

- nella rendicontazione delle movimentazioni delle immobilizzazioni materiali si fornisce evidenza del costo originario e degli ammortamenti accumulati dei beni completamente ammortizzati ma ancora in uso. Si fornisce, inoltre, separata evidenza delle movimentazioni relative alle immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito o a titolo di permuta, con i relativi effetti sul bilancio;
- con riferimento ai titoli le informazioni di cui al punto 4) sono corredate dalle seguenti indicazioni:
 - nel caso di “ripristino di valore”, l'ammontare della rivalutazione;
 - i titoli, con relativo importo, che hanno costituito oggetto di cambiamento di destinazione e relative ragioni; inoltre è indicata l'influenza del cambiamento sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.
- con riferimento alle immobilizzazioni immateriali la descrizione delle movimentazioni include l'indicazione dell'ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni distintamente per ciascuna voce;

5) la composizione delle voci “costi di impianto e di ampliamento” e “i costi di sviluppo”, nonché le ragioni dell’iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;

6) distintamente per ciascuna voce, l’ammontare dei crediti e dei debiti di durata 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;

- nell’illustrazione della composizione della voce “altri fondi” la relazione di missione fornisce:
 - la descrizione della situazione d’incertezza e l’indicazione dell’ammontare dello stanziamento, relativo alla perdita connessa da considerarsi probabile;
 - l’evidenza del rischio di ulteriori perdite;
 - nel caso di passività potenziali ritenute probabili l’indicazione che l’evento è probabile e le stesse informazioni da fornire nel caso di passività potenziali ritenute possibili
 - l’evidenza della possibilità di sostenere perdite connesse alla mancata assicurazione di rischi solitamente assicurati;
 - l’evidenza delle variazioni dei fondi;

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 reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;

10) una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate;

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;

- dando informativa nella relazione di missione delle ragioni per cui non si è riuscito a stimare il fair value di un'erogazione liberale ricevuta.

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;

14) l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;

15) un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'art. 10 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni;

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 indicazioni degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale o integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo.

22) un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce allo stato patrimoniale da cui si evincano: i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17 comma 1 del 117/2017 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n 117 e successive modificazioni ed integrazioni; 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 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.

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 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni.

Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie:

18) l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione. L'analisi 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 ed 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;

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.

L'ETS può inoltre aggiungere qualunque informazione quando si ritiene possano fornire una migliore rappresentazione delle prospettive gestionali.

3.2 SVALUTAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI

Il nuovo principio contabile OIC 35 per quanto riguarda la disciplina in materia di svalutazione di immobilizzazioni materiali e immateriali per gli ETS richiama il principio contabile OIC 9 denominato "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali", il quale definisce il valore recuperabile di un'attività come il maggiore tra il suo valore d'uso (valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa) e il suo fair value (prezzo stimato del valore di un'attività alla data della valutazione) al netto dei costi di vendita.

Sempre secondo l'OIC 35 per la determinazione del valore recuperabile gli ETS devono applicare l'approccio semplificato dell'OIC 9 per la determinazione delle perdite durevoli, l'approccio semplificato condivide le stesse basi concettuali fondanti del modello di base, ma la verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni sui flussi di reddito prodotti dall'intera società, senza imporre la segmentazione di tali flussi per singola immobilizzazione, i risultati ottenuti divergono in misura non rilevante da quelli che si sarebbero ottenuti applicando il modello base (OIC 9, 2016), la logica di questo approccio è simile a quella del benchmark. Si preferisce usare l'approccio semplificato all'approccio standard in quando secondo quest'ultimo per la determinazione del valore d'uso è necessario attualizzare i flussi di cassa futuri ad un tasso di sconto che rifletta il rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempistica e rischio equivalenti a quelli che la società si aspetta che derivino dall'immobilizzazione in oggetto, il che entra in conflitto con la natura senza scopo di lucro degli ETS, e si preferisce quindi l'approccio semplificato che non richiede l'attualizzazione dei flussi di cassa futuri. Il nuovo principio contabile modifica lo schema di rendiconto gestionale del decreto ministeriale aggiungendo alla voce 5) "Ammortamenti" delle rispettive aree (A,B ed E) del rendiconto gestionale un ulteriore voce denominata 5 bis) "svalutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali" dove sono rilevate le eventuali svalutazioni.

3.3 TRANSAZIONI NON SINALLGMATICHE

Con il termine transazioni non sinallagmatiche si identificano tutte quelle transazioni per cui non è prevista una controprestazione, rappresentano un aspetto rilevante e caratteristico degli ETS (possono manifestarsi in varia forma come erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, contributi, ecc.), danno luogo all'iscrizione nello stato patrimoniale di attività rilevate secondo il fair value alla data di acquisizione quando questo è attendibilmente stimabile, altrimenti se ne dà conto nella relazione di missione, si è deciso di adottare il criterio del fair value per queste transazioni data la loro rilevanza per gli enti del Terzo Settore rispetto ai soggetti profit, in contro partita all'iscrizione nello stato patrimoniale si rilevano proventi nel rendiconto di gestione in base alla tipologia di attività svolta e nella voce più appropriata questo data le varie forme sotto qui si possono presentare le transazioni non sinallagmatiche.

Le stesse motivazioni hanno indotto a prevedere la contabilizzazione delle transazioni a valore simbolico, ovvero un prezzo irrisorio rispetto a quello che altrimenti si pagherebbe normalmente per lo stesso bene, l'acquisto di un bene ad un valore simbolico non è rilevato al costo in bilancio bensì al suo fair value come accade per le risorse da transazioni non sinallagmatiche. Nel caso di beni di

magazzino ricevuti gratuitamente durante l'anno questi possono essere rilevati al loro fair value al termine dell'esercizio invece che al fair value al momento dell'iscrizione in bilancio. Assume particolare rilievo all'interno del principio contabile OIC 35 il modello contabile previsto per le transazioni non sinallagmatiche vincolate, queste tipo di transazione può presentarsi in due casi se il vincolo è apposto dall'organo amministrativo dell'ente per uno specifico progetto o nel caso il donatore imponga una condizione collegata ad un evento futuro e incerto il cui manifestarsi gli conferisce il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa, nel primo caso viene rilevato l'accantonamento nella voce aggiunta in base a quanto disposto dal decreto ministeriale nel rendiconto gestionale A9) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" oppure E8) "Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" quando le somme sono destinate alla copertura delle spese di supporto generale future) in contropartita alla voce di Patrimonio Netto Vincolato AII 2) "Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali", la riserva viene successivamente rilasciata in contropartita alla voce aggiunta in base a quanto disposto dal decreto ministeriale nel rendiconto gestionale A10) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" oppure E9) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" in proporzione all'esaurirsi del vincolo. Nel caso il vincolo sia apposto dall'donatore l'attività viene rilevata in contro partita alla voce del Patrimonio Netto Vincolato AII 3)

“Riserve vincolate destinate da terzi”, la riserva viene rilasciata in contro partita all’apposita voce di provento nel rendiconto gestionale, nel caso del venire meno del vincolo l’ente rileva le attività in contropartita alla voce D5) “debiti per le erogazioni liberali condizionate” nel passivo dello stato patrimoniale. In fine nel caso di transazioni non sinallagmatiche prive di vincoli o condizioni, queste sono rilevate nel rendiconto gestionale e iscritte integralmente nell’esercizio in cui l’operazione ha avuto luogo.

3.4 QUOTE ASSOCIATIVE E APPORTI DEI SOCI

Ultimi temi disciplinati dal principio contabile OIC 35 sono le quote associative e gli apporti dei soci, secondo il decreto ministeriale le quote associative o apporti ancora dovuti sono gli importi esigibili da parte dell’ente nei confronti di associati o fondatori a fronte di quote associative o apporti dei soci fondatori, il principio indica inoltre il trattamento contabile da seguire nella rilevazione di queste operazioni, le quali danno luogo ad un credito rilevato nella voce A) “quote associative o apporti ancora dovuti”. Le quote associative e gli apporti da soci fondatori ricevuti nel corso dell’esercizio sono iscritti in contropartita al:

- a) Patrimonio netto nella voce AI “Fondo dotazione dell’ente” se le quote o gli apporti sono relativi alla dotazione iniziale dell’ente. Il decreto ministeriale

definisce il fondo di dotazione dell'ente come "il fondo di cui l'ente del Terzo settore può disporre al momento della sua costituzione";

- b) Rendiconto gestionale nella voce A1) "proventi da quote associative e apporti dei fondatori" negli altri casi, a meno che dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale dell'ente (es. apporti per ricapitalizzazione).

I "proventi da quote associative e apporti dei fondatori" sono rilevati nel rendiconto gestionale nell'esercizio in cui sono ricevuti o dovuti.

CAPITOLO 4

CONCLUSIONI

In questo ultimo capitolo verranno presentati e analizzati gli effetti delle riforme apportate al Terzo settore, sia dal CTS che dal nuovo principio contabile OIC 35, e le loro conseguenze, inoltre saranno illustrati ulteriori e potenziali modifiche che potrebbero essere apportate alla normativa vigente per migliorarne l'efficienza e facilitare l'operato degli ETS. Per fare ciò verranno utilizzati articoli o pubblicazioni di esperti del Terzo settore o di professionisti nell'ambito contabile e in quello fiscale.

Il RUNTS è uno degli strumenti innovativi introdotti con il decreto del CTS che ha portato con la sua introduzione svariati cambiamenti come il superamento di un iter disomogeneo, favorendo la trasparenza informativa in quanto in esso sono riportate le informazioni di base degli ETS che vi sono iscritti, consentendo a chiunque di conoscere se un Ente è in possesso di determinate caratteristiche, permettendo ad esempio di individuare gli Enti che consentono di ottenere i risparmi fiscali a seguito di una donazione in loro favore, infatti un ulteriore incentivo per iscriversi al RUNTS sono le agevolazioni portate dall'ottenimento della qualifica di ETS che come detto nei capitoli precedenti è subordinata all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore, d'altro canto l'iscrizione al RUNTS comporta un aumento dei costi in materia di adeguamento dello statuto, in fatti in caso di

associazioni costituite con atto costitutivo e statuto redatti con la forma di scrittura privata registrata, anche le successive modifiche dovranno recare tale forma, quindi dovranno essere registrate all'Agenzia delle Entrate.

Uno dei possibili spunti di miglioramento della nuova normativa riguarda la classificazione di un ETS come commerciale o non commerciale. Infatti uno dei principi fondamentali introdotti della D.lgs. 3 luglio 2017, n.117 è la riduzione di restrizioni sull'attività commerciale che è diventata esercitabile da qualsiasi ente del Terzo Settore, un ente diventa commerciale quando la somma tra i proventi derivanti da attività diverse da quelle di interesse generale, escluse le sponsorizzazioni, ed i proventi delle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa non a copertura dei costi effettivi risulta superiore alle entrate derivanti da attività non commerciali, tra cui contributi, quote associative dell'ente, ricavi da attività di interesse generale solo se sostanzialmente a copertura dei costi, cinque per mille. Il problema, nello specifico, risiede nella tempistica dell'eventuale passaggio da ente non commerciale a ente commerciale: la perdita della qualifica di ente non commerciale produce i suoi effetti a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale, sarebbe invece opportuno che la perdita di qualifica producesse effetti dall'esercizio successivo, data anche la difficoltà di verificare tempestivamente il verificarsi del superamento dei proventi provenienti da attività commerciali sui proventi provenienti da attività non commerciali

garantendo così una corretta impostazione contabile e fiscale dall'inizio dell'esercizio.

Altre critiche sono state mosse al principio contabile OIC 35 in materia di redazione del bilancio, nello specifico in come sono contabilizzate le erogazioni liberali all'interno del rendiconto gestionale, il quadro che risulta dall'applicazione del principio è migliorabile dato che non riesce a fornire una rappresentazione "chiara, veritiera e corretta" della gestione dell'ente, le voci appariranno in rendiconto tra i proventi solo nell'esercizio di utilizzo con lo smobilizzo della riserva vincolata che alimenta la voce di provento per una somma pari alle somme utilizzate (per un esercizio o per il numero di esercizi in cui la riserva alimenterà la voce di proventi), l'effetto informativo non sembra ottimale perché non dà al lettore del bilancio visibilità chiara e completa né delle erogazioni liberali né dei proventi del 5 per mille, suddivisi tra proventi di competenza in rendiconto gestionale e aumento delle riserve vincolate in Stato patrimoniale. L'incompletezza dell'informazione renderebbe anche complessa la valutazione dell'incidenza delle donazioni sul totale dei proventi e la costruzione di indici di bilancio sul rendiconto gestionale (Travagli, 2021). Sarebbe più semplice chiaro e trasparente:

- l'esposizione in rendiconto gestionale di tutti i proventi da erogazione o da 5 per mille liberi o vincolati nell'esercizio in cui essi sono acquisiti
- l'accantonamento a riserva vincolata della parte non utilizzata in sede di determinazione del risultato gestionale di competenza.

In particolare, tale soluzione di contabilizzazione prevede la registrazione:

- dei proventi da erogazioni ricevute nell'esercizio in cui sono acquisiti in A4. Erogazioni liberali con una eventuale dettaglio in A4.1 Erogazioni Liberali vincolate progetto A se si vuole esporre in rendiconto il dettaglio delle erogazioni vincolate ai diversi oggetti;
- dei costi e oneri sostenuti nell'esercizio per la realizzazione del progetto cui sono destinate le erogazioni vincolate in A. Costi e oneri da attività di interesse generale per natura, con un dettaglio ove ritenuto significativo per progetto ad esempio A4.1 Personale progetto A (Travagli, 2021).

Avendo così per ogni progetto un risultato gestionale specifico formato dalla differenza tra le risorse acquisite e quelle utilizzate per il realizzarsi del progetto, il valore ottenuto positivo o negativo che sia andrà a comporre il risultato gestionale. Seguendo la clausola generale si espone così in modo “chiaro, veritiero e corretto” la determinazione del risultato gestionale per contrapposizione di oneri e proventi liberi e vincolati e delle diverse gestioni. Alla conclusione dell'esercizio il risultato gestionale positivo o negativo di ogni “progetto vincolato” andrà a modificare la corrispondente riserva (Travagli, 2021).

In conclusione, il Terzo settore è stato oggetto negli ultimi anni di svariate riforme e interventi che avevano come scopi principali quello di razionalizzare una realtà normativa caotica e disomogenea e la valorizzazione di un settore in continua crescita. Tali obiettivi in parte realizzati seppur persistono criticità, quali il

complicato iter burocratico che pende sugli ETS come contro bilanciamento delle agevolazioni fiscali assegnate agli enti dalla riforma, per cui è auspicabile un affinamento della recente normativa.

BIBLIOGRAFIA & RIFERIMENTI

L. Boni, Francesco Capogrossi Guarna, N. Forte, M. P. Moiso, E. Savio, S. Spaccapaniccia, *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, Circolare Aggiornata al 28 luglio 2021, Consiglio Nazionale de Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

D. Moro, M. De Tavonatti, *Le novità per il terzo settore nel c.d. “decreto semplificazioni”*, 26 ottobre 2022, Consiglio Nazionale de Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

ISTAT, *Struttura e profili del settore non profit*, 14 ottobre 2022.

D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, *Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*, Pubblicato nella Gazz. Uff. 2 agosto 2017, n. 179, S.O.

C. Travaglini, *La bozza OIC di Principio contabile per gli enti del Terzo settore: gestione e rendicontazione di erogazioni e fondi vincolati e 5 per mille. Una lettura critica e alcune proposte*, 2021, Dipartimento di Scienze Aziendali Università di Bologna.

Organismo Italiano di contabilità, *OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle Immobilizzazioni materiali e immateriali*, 22 dicembre 2016.

Organismo Italiano di contabilità, *OIC 35 Principio Contabile ETS*, 3 febbraio 2022.

SITOGRAFIA

<https://www.cantiereterzosettore.it/>.

<https://commercialisti.it/>.

<https://www.fondazioneoic.eu/>.