

I MODELLI DI BILANCIO
DEGLI ENTI DEL TERZO
SETTORE EX D.M.
5.3.2020 N.39 E IL
PRINCIPIO CONTABILE
OIC 35.

Enna, 11-12 marzo 2025

A cura di Enrico Sorano, Federico
Moine e Stefania Branca



I modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35 – La normativa di riferimento

- ✓ L'art. 13, comma 1, del DLgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore - CTS) prevede che gli enti del Terzo settore (ETS) debbano redigere il bilancio di esercizio nella forma c.d. ordinaria, formato da:
 - Stato patrimoniale;
 - Rendiconto gestionale, con l'indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente;
 - Relazione di missione, che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35 – La normativa di riferimento

- ✓ Ma l'art. 13, comma 2, del Codice del Terzo Settore prevede altresì che il bilancio degli ETS privi di personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000,00 euro possa essere redatto nella forma del Rendiconto per cassa (si tratta dunque di una facoltà). Il successivo comma 3 prevede, per tutti gli ETS, in caso di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 60.000 euro, che il rendiconto per cassa possa indicare le entrate e le uscite in forma aggregata.
- ✓ L'art.13, comma 5, del Codice del Terzo Settore prevede che gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono redigere il bilancio di esercizio secondo la forma civilistica, ai sensi, a seconda dei casi, degli artt. 2423 e segg., 2435-bis o 2435-ter del Codice Civile. Prevede altresì che gli ETS in esame, se non rivestono la qualifica di impresa sociale, possano redigere il bilancio secondo i modelli previsti dal Codice del Terzo Settore.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35 – La normativa di riferimento

- ✓ L'art. 48, comma 3, del Codice del Terzo Settore prevede che il bilancio degli ETS «non commerciali» debba essere depositato presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, mentre per gli ETS «commerciali» presso il Registro delle Imprese entro 60 giorni dall'approvazione.
- ✓ Infatti l'art.13, comma 5, del Codice del Terzo Settore prevede che gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono depositare il bilancio di esercizio presso il Registro delle Imprese.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35 – La normativa di riferimento

- ✓ La modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore è stata adottata con Decreto Ministeriale 5.3.2020 n.39, con applicazione agli ETS non commerciali a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione, avvenuta in data 18.4.2020. Dunque, per gli enti con esercizio coincidente con l'anno solare, con applicazione dal bilancio dell'esercizio 2021, approvato nel 2022.
- ✓ Non è peraltro ancora disponibile la modulistica per la redazione del rendiconto per cassa per gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 60.000 euro.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35

- ✓ Natura degli schemi di bilancio: si tratta di schemi «fissi» (adattabili peraltro con riferimento alle voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, ai fini della chiarezza del bilancio) ed obbligatori.
- ✓ Nel calcolo delle soglie dei ricavi / proventi, non si tiene conto dei ricavi / proventi relativi a disinvestimenti (alienazioni a qualsiasi titolo di immobilizzazioni), in quanto non afferenti alla gestione corrente dell'ente e di quelli relativi al reperimento di fonti finanziarie.
- ✓ Il bilancio in forma ordinaria deve essere redatto secondo il principio di competenza economica.
- ✓ Il bilancio nella forma del rendiconto per cassa deve viceversa essere redatto secondo il principio di cassa.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35

- ✓ Principi di redazione del bilancio: la predisposizione dei bilanci degli ETS deve essere conforme con i principi generali di bilancio ed i criteri di valutazione civilistici di cui agli articoli 2423, 2423-bis e 2426 c.c., nonché 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 ETS.
- ✓ Possibile ulteriore contenuto dei documenti di bilancio (obbligatorio per entrambe le forme di bilancio previste, alla ricorrenza delle fattispecie):
 - l'organo amministrativo deve documentare il carattere secondario e strumentale delle attività «diverse» esercitate dall'ETS, ex art.6 del CTS, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.
 - Gli ETS non commerciali che effettuano raccolte pubbliche occasionali di fondi debbono inserire all'interno del bilancio un rendiconto specifico dal quale risultino le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione svolte nel corso dell'esercizio.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35

- ✓ L'OIC 35 prevede l'obbligo in capo all'organo di amministrazione di verificare la sussistenza del postulato della continuità aziendale, effettuando nell'ambito della relazione di missione una valutazione prospettica della capacità dell'ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata predisponendo un budget che dimostri che l'ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35

- ✓ L'OIC 35 introduce il concetto di fair value con riferimento alle c.d. transazioni non sinallagmatiche degli ETS, quali a titolo esemplificativo le erogazioni liberali o le raccolte fondi, evidenziando che esse danno luogo all'iscrizione nello stato patrimoniale di attività rilevate al fair value alla data di acquisizione. In contropartita all'iscrizione nello stato patrimoniale sono rilevati dei proventi nel rendiconto gestionale.
- ✓ L'iscrizione di attività al fair value avviene quando lo stesso è attendibilmente stimabile, viceversa l'ETS ne dà conto nella relazione di missione.
- ✓ Esempi: i beni acquistati ad un valore simbolico rispetto al loro reale valore di mercato sono contabilizzati al fair value; i beni di magazzino ricevuti gratuitamente nel corso dell'esercizio possono essere rilevati al loro fair value al termine dell'esercizio anziché al loro fair value al momento dell'iscrizione in bilancio; tutte le attività ricevute gratuitamente dall'ente.
- **Definizione di fair value:** *il fair value può essere definito come il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione.*

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35

§ Alcune peculiarità nell'ambito della redazione del bilancio in forma ordinaria degli ETS – Patrimonio netto e rendiconto gestionale:

- a) nel patrimonio netto si rileva, tra le altre ed in ossequio al principio di chiarezza, la presenza delle seguenti voci: «fondo di dotazione dell'ente»; «patrimonio vincolato» composto da: - riserve statutarie, - riserve vincolate per decisioni degli organi istituzionali; - riserve vincolate destinate da terzi; «patrimonio libero» composto da: - riserve di utili o avanzi di gestione; - altre riserve. Si pensi, a titolo esemplificativo, a risorse finanziarie vincolate dall'organo amministrativo a progetti specifici, con successivo rilascio della riserva nel corso degli anni in proporzione all'esaurirsi del vincolo, con effetto sui rendiconti gestionali relativi; idem dicasi qualora il vincolo sia apposto da un donatore esterno all'ente. Qualora invece le erogazioni liberali siano condizionate ad un evento futuro e incerto, la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite, l'ETS dovrà rilevare in bilancio un debito per erogazioni liberali condizionate, nel passivo dello stato patrimoniale, eventualmente da rilasciare negli anni in contropartita all'apposita voce di provento del rendiconto gestionale, proporzionalmente al venir meno della condizione.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35

b) Il rendiconto gestionale, a sezioni contrapposte e con il confronto tra gli ultimi due esercizi, è strutturato in aree o tipologie di attività, quali: - attività di interesse generale; - attività diverse; - attività di raccolta fondi; - attività finanziarie e patrimoniali; - supporto generale (elementi positivi e negativi di reddito che non rientrano nelle altre aree). Per ciascuna delle prime quattro aree o tipologie di attività, vengono riportati i costi/oneri ed i ricavi/rendite/proventi, determinando l'avanzo o il disavanzo dell'area o tipologia di attività stessa. Segue l'area di supporto generale senza la determinazione di un avanzo o disavanzo specifico, per poi giungere algebricamente all'avanzo o disavanzo complessivo prima delle imposte, quindi alla determinazione delle imposte di competenza e infine all'avanzo o disavanzo dell'esercizio.

E' importante sottolineare l'importanza della corretta classificazione delle voci nell'ambito del rendiconto gestionale, sia per il loro impatto di natura fiscale, sia in relazione al rispetto del corretto rapporto tra attività di interesse generale e attività diverse svolte dall'ETS.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35

§ Alcune peculiarità nell'ambito della redazione del bilancio in forma ordinaria degli ETS – Il prospetto Costi e proventi figurativi:

c) In calce al rendiconto gestionale viene proposto un prospetto, facoltativo ma fortemente innovativo, denominato «Costi e proventi figurativi», suddiviso tra attività di interesse generale ed attività diverse, in cui indicare, tra l'altro, da un lato i costi figurativi relativi all'impiego dei volontari iscritti nell'apposito registro (calcolati attraverso l'applicazione alle ore di volontariato prestate della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai CCNL) e dall'altro i proventi figurativi determinati dalla traduzione in termini economici dell'apporto che i volontari hanno fornito all'ente attraverso lo svolgimento della loro attività. Nel prospetto, secondo le istruzioni ministeriali, potranno anche essere inserite le erogazioni gratuite di denaro, le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi per il loro valore normale (si pensi ai comodati d'uso), la differenza tra il valore normale dei beni e servizi acquistati per lo svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto. Il prospetto in esame sarà importante anche ai fini del calcolo dei costi complessivi per la valutazione del rapporto tra attività di interesse generale ed attività diverse di cui all'art.6 del CTS.

I nuovi modelli di bilancio degli ETS ex D.M. 5.3.2020 n.39 e il Principio Contabile OIC 35

§ Alcune peculiarità nell'ambito della redazione del bilancio degli ETS in forma ordinaria – La Relazione di missione:

d) La Relazione di missione (che sostanzialmente assume sia la funzione di nota integrativa, che di relazione sulla gestione) dovrà indicare, tra le altre informazioni richieste e se rilevanti, quelle relative a: - informazioni generali sull'ente e sulle attività svolte - criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio; - regime fiscale applicato dall'ente; - dati sulle attività svolte nei confronti di associati o fondatori; - informazione sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente; - l'indicazione dei contributi ricevuti con finalità specifiche; - una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate; - il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari, che svolgono la loro attività in modo non occasionale; - l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo ed al soggetto incaricato della revisione legale; - le operazioni svolte con parti correlate; - l'illustrazione della situazione dell'ente e dell'andamento della gestione; - l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari; - l'indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie; - le informazioni relative al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse; - la descrizione dell'attività di raccolta fondi; - la differenza retributiva tra i lavoratori dipendenti dell'ente; - la descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione dei costi e dei proventi figurativi.

Anche in questo caso ci troviamo dunque di fronte ad un approccio innovativo, basato su informazioni molto analitiche e su trasparenza e ampia conoscibilità anche all'esterno attraverso il deposito del bilancio al RUNTS delle stesse.

Un flash sull'impresa sociale, quale nuova opportunità per gli enti del terzo settore.

Gli obblighi contabili e di bilancio dell'impresa sociale. I controlli interni ed esterni.

- Obbligatoria la contabilità ordinaria.
- Obbligatorio il deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese, redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e segg., 2435-bis o 2435-ter del Codice Civile.
- Obbligatoria la redazione del bilancio sociale secondo le linee guida del D.M. 4.7.2019, con relativo deposito presso il Registro delle Imprese e pubblicazione sul sito internet dell'ente.
- Obbligatoria la nomina di uno o più sindaci aventi i requisiti di cui agli artt. 2397, comma 2 e 2399 del Codice Civile, che debbono esercitare anche compiti di monitoraggio sull'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa sociale, nonché attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida stabilite dal D.M. 4.7.2019.
- Il superamento di due dei limiti fissati dall'art.2435-bis, comma 1, del Codice Civile, per due esercizi consecutivi, comporta altresì l'obbligo di sottoporre l'impresa sociale alla revisione legale.
- L'impresa sociale è altresì soggetta al c.d. «controllo esterno» da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, attraverso l'Ispettorato nazionale del Lavoro. Replicando il modello di controlli esterni previsto per le cooperative, il Ministero può servirsi a tal fine anche di enti associativi di secondo livello costituiti da non meno di mille imprese sociali iscritte nel registro delle imprese di almeno cinque diverse regioni o province autonome. L'attività ispettiva deve essere effettuata almeno una volta all'anno.