Terzo Settore: contabilizzazione e rappresentazione in Bilancio di erogazioni liberali e finanziamento 5x1000

di Giovanni Puggione

Pubblicato il 2 Febbraio 2022

Si avvicina la scadenza per la redazione e approvazione dei bilanci o rendiconti dell'anno 2021 da parte Enti del Terzo Settore (ETS) non commerciali, per i quali c'è una grande novità determinata dal lungo percorso di riforma ancora in atto. Il Codice del Terzo Settore, tra i diversi obblighi, impone agli ETS la redazione del bilancio secondo schemi ben precisi, che un ETS con esercizio sociale coincidente con l'anno solare dovrà utilizzare a partire dalla redazione del bilancio relativo al 2021, da approvare nel 2022 e depositare presso il RUNTS.

Bilanci degli Enti del Terzo Settore: normativa di riferimento

E' noto che, secondo la definizione fornita dall'articolo 4 del CTS, sono ETS una pluralità di soggetti costituiti per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, senza uno scopo di lucro soggettivo.

Nella loro attività potranno essere anche realizzati degli avanzi di gestione, ma questi dovranno essere reinvestiti nelle attività istituzionali dell'Ente, senza alcuna possibilità di distribuzione tra i loro associati o fondatori, neanche in maniera indiretta.

Agli ETS il Codice del Terzo Settore concede una serie di agevolazioni sia di tipo fiscale, sia di rapporti privilegiati con la Pubblica Amministrazione, ai quali si contrappongono oneri di natura pubblicistica e di trasparenza.

Si tratta di:

- Organizzazioni di Volontariato (OdV);

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- Associazioni di promozione sociale (Aps);
- Enti filantropici;
- Imprese sociali;
- Reti associative;
- Società di mutuo soccorso;
- Fondazioni;
- Altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica

Questi Enti dovranno svolgere in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale, tra quelle tassativamente elencate nell'art. 5 del CTS (o art. 2 del D. Lgs. 112/2017 per le imprese sociali), come azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi.

Infine, come requisito essenziale per poter acquisire la qualifica di ETS, dovranno essere iscritti presso il RUNTS.

L'operatività del RUNTS è partita da pochissimi mesi (il 24 novembre 2021) e da quella data è in corso il processo di trasmigrazione delle OdV e Aps già iscritte nei rispettivi registri regionali, provinciali e nazionali, con esiti che potranno essere conosciuti dal prossimo mese di agosto 2022.

Per le Onlus, invece, non c'è nessun procedimento di trasmigrazione automatico.

Esse avranno più tempo per procedere ad una iscrizione volontaria nel RUNTS.

Infatti, le Onlus che non hanno ancora deciso di conformarsi ad uno dei modelli giuridici suddetti, o avendo già effettuato le specifiche modifiche statutarie, ne hanno subordinato l'efficacia al momento in cui sarà autorizzata dalla UE la parte della riforma relativa agli aspetti fiscali, potranno farlo entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui sarà emanata questa autorizzazione.

Altri soggetti giuridici come le semplici associazioni o fondazioni, invece, possono aver già inoltrato richiesta di iscrizione al RUNTS, con esiti che saranno conosciuti entro 60 giorni dalla stessa richiesta.

Nell'attesa che si compia il processo di trasmigrazione, il requisito di iscrizione al RUNTS, così come transitoriamente previsto dall'art. 101, comma 3 del CTS, è soddisfatto dalla iscrizione dell'Ente in uno dei registri previsti dalla normativa di settore.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Si tratta dei registri regionali e provinciali per le OdV e le Aps, e l'anagrafe regionale delle ONLUS.

Ed ecco perché OdV, Aps e Onlus, già iscritte nei rispettivi registri ed anagrafi di settore, nelle prossime settimane, dovranno cimentarsi con questo nuovo obbligo presentando alle rispettive assemblee i nuovi schemi di bilancio previsti dal decreto del 5 marzo 2020, per la relativa approvazione.

L'informativa di bilancio

Il decreto prevede degli schemi fissi le cui voci, al fine di favorire una maggiore chiarezza del bilancio, possono essere modificati inserendo ulteriori o specifiche voci di dettaglio secondo indicazioni ben precise.

Ordinariamente il bilancio di esercizio previsto dall'articolo 13 del CTS è formato:

- dallo stato patrimoniale;
- dal rendiconto gestionale con l'indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente;
- dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie

In ogni caso il bilancio dovrà rispettare il principio contabile della competenza economica.

Oltre ad alcune particolarità dello stato patrimoniale tipiche degli ETS, che sono oggetto del presente approfondimento, le altre novità sono rappresentate dal rendiconto di gestione che è suddiviso in cinque macro sezioni secondo le diverse aree di attività individuate dal CTS, e la Relazione di Missione.

Le aree previste dal decreto sono le attività di:

- interesse generale (art 5 CTS) ossia le attività tipiche;
- attività diverse (art. 6 CTS) ossia le attività secondarie e strumentali a quelle tipiche;
- di raccolta fondi (art. 7 CTS) ossia quelle volte a finanziarie le attività tipiche;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- finanziarie e patrimoniali;

Ognuna di queste macro sezioni ha propri proventi classificati in base alla loro natura, e costi/oneri in base alla loro destinazione.

Tanto che il costo del personale, ad esempio, non va indicato come un valore complessivo ma deve essere ripartito in base alle aree di gestione nelle quali si esplica (attività tipiche – accessorie – secondarie ed anche di supporto).

Inoltre, costi, oneri, ricavi che non possono trovare collocazione nelle suddette aree, vanno evidenziati in una ultima area relativa alle:

- attività di supporto generale.

Ogni area evidenzia il proprio risultato di gestione, che poi determinerà quello generale dell'Ente.

La Relazione di Missione, invece, è un mix tra nota integrativa e relazione sulla gestione che il Codice Civile richiede per le società, attraverso la quale l'organo di Amministrazione, oltre ad illustrare le poste di bilancio e l'andamento economico e finanziario dell'Ente, dovrà illustrare le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale, le attività tipiche.

La stessa relazione, tra le diverse informazioni, dovrà documentare il carattere secondario/strumentale alle attività di interesse generale, di quelle diverse (art. 6 CTS).

Aspetto estremamente importante in quanto, così come previsto dal Decreto 107 del 19 maggio 2021, è la condizione per poter continuare ad essere un ETS, con tutti i relativi benefici.

Lo schema semplificato di bilancio

Il decreto, però, sulla base del dettato normativo, oltre a questo bilancio di tipo ordinario, prevede per gli enti di minori dimensioni uno schema semplificato che, adottando il principio di cassa, assume la forma di rendiconto di cassa.

A poterne beneficiare sono quegli enti i cui ricavi, proventi o entrate comunque denominate, acquisite durante un esercizio sociale sono inferiori ai 220 mila euro, e che volontariamente decidono di adottare

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

questa forma di rendicontazione semplificata.

Il rendiconto di cassa si sviluppa nelle stesse aree di azione (macro sezioni) del rendiconto di gestione previsto nella forma ordinaria.

La redazione di questo documento dovrà considerare il principio di cassa ossia la gestione corrente dove incassi e pagamenti si realizzano a titolo definitivo.

Questa gestione corrente viene integrata da un apposito schema di rendiconto della gestione in conto capitale che raccoglie e rappresenta le variazioni patrimoniali in investimenti, disinvestimenti, nell'accensione e rimborso di prestiti.

La contabilizzazione e rappresentazione di alcune poste di bilancio tipiche

Individuato lo schema di bilancio da adottare, si dovrà comunque verificare la modalità di contabilizzazione di alcune poste di bilancio tipiche, se non esclusive degli ETS.

In questi Enti, infatti, si realizzano entrate monetarie da erogazioni liberali che possono anche essere di tipo vincolato o condizionato.

Spesso vengono a conseguirsi anche i fondi del 5‰ che, a causa della loro ulteriore e specifica rendicontazione, creano difficoltà nella contabilizzazione e nella rappresentazione nel bilancio di esercizio.

Erogazioni liberali ordinarie, vincolate, condizionate

Le erogazioni liberali sono atti attraverso i quali un soggetto terzo senza alcuna costrizione, liberamente, come atto di generosità e senza ottenere nulla in cambio eroga, ad esempio, una somma di danaro arricchendo il beneficiario in corrispondenza della propria riduzione di ricchezza.

Il ricevimento di una erogazione liberale ordinaria in danaro, in bilancio viene così rappresentata:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		RENDICONTO DI GESTIONE
C) attivo circolante: *IV - disponibilità liquide:* 1) depositi bancari e postali;	a	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 4) Erogazioni liberali

L'erogazione liberale può anche essere vincolata, in maniera temporanea o permanente, per una espressa volontà del donatore, di un terzo, o anche a seguito di scelte effettuate dall'organo amministrativo

In questo caso all'atto del ricevimento, la liberalità dovrà essere accantonata in un fondo di riserva, e sarà collocata nello stato patrimoniale nel seguente modo:

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		STATO PATRIMONIALE - PASSIVO
C) attivo circolante: *IV - disponibilità liquide:* 1) depositi bancari e postali;	a	A) patrimonio netto: *I - fondo di dotazione dell'ente;* *II - patrimonio vincolato:* 1) riserve statutarie; 2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali 3) riserve vincolate destinate da terzi

Se il vincolo è posto dal donatore o da terzi, la rilevazione contabile sarà la seguente:

STATO PATRIMONIALE -ATTIVO		STATO PATRIMONIALE - PASSIVO
C IV 1) depositi bancari e postali	a	A II 3) riserve vincolate destinate da terzi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Se il vincolo, invece, è determinato per decisione dell'organo amministrativo la rilevazione sarà:

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		STATO PATRIMONIALE - PASSIVO
C IV 1) depositi bancari e postali	a	A II 2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali

Ad esempio, si immagini che sia stata effettuata una erogazione liberale che il donatore ha vincolato al fine di corrispondere 3 borse di studio del valore di 1.000 euro cadauna, nell'anno successivo a quello della erogazione.

Al ricevimento della erogazione l'ETS rileverà:

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		STATO PATRIMONIALE - PASSIVO
C IV 1) depositi bancari e postali 3.000,00	a	A II 3) riserve vincolate destinate da terzi 3.000,00

Quando le borse di studio saranno pagate l'ETS rileverà il sostenimento del costo:

RENDICONTO DI GESTIONE		STATO PATRIMONIALE - ATTIVO
A) Costi e oneri da attività di interesse generale 7) Oneri diversi di gestione 3000,00	a	C IV 1) depositi bancari e postali 3.000,00

Con la contestuale rilevazione dell'impiego della riserva cui corrisponderà la rilevazione del ricavo:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO		RENDICONTO DI GESTIONE
A II 3) riserve vincolate destinate da terzi 3.000,00	a	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 4) Erogazioni liberali 3.000,00

Erogazioni di tipo condizionato

Il donatore impone una condizione indicando un evento futuro e incerto che, verificandosi, consente al promittente di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa

In questo caso all'atto del ricevimento l'ETS dovrà rilevare un debito che sarà così rappresentato nello stato patrimoniale:

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		STATO PATRIMONIALE - PASSIVO
C) attivo circolante: *IV - disponibilità liquide:* 1) depositi bancari e postali;	a	D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo: 5) debiti per erogazioni liberali condizionate;

Se la condizione non si realizza, l'erogazione può essere acquisita a titolo definitivo dall'ente:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO		RENDICONTO DI GESTIONE
D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo: 5) debiti per erogazioni liberali condizionate;	a	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 4) Erogazioni liberali

I proventi del 5‰

Anche il finanziamento degli ETS con i fondi del 5‰ fa parte dell'articolato processo di riforma del terzo settore, cominciato con il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111 e completato con il DPCM 23 luglio 2020.

Infine con il Decreto del MLPS 488 del 22/09/2021 sono state indicate le specifiche e particolari forme di rendicontazione dell'impiego delle somme ricevute.

Si tratta delle somme assegnate a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5‰ secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle Entrate.

La particolarità di questo finanziamento è quella che, dal momento del ricevimento delle somme, l'ente deve impiegarle e rendicontarle entro un arco temporale che può riguardare anche più esercizi sociali.

Si pone quindi il problema di come rappresentarle e come conservare memoria nel bilancio e nelle scritture contabili, di eventuali residui ancora da spendere al 31/12, senza dover ricorrere ad annotazioni eterne.

Pertanto può essere che ad agosto 2021 siano state incassate risorse che, normalmente, si ha tempo di spendere fino a luglio 2022. Nel bilancio ordinario civilistico la somma complessiva incassata sarà rilevata nel seguente modo:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		RENDICONTO DI GESTIONE
C) attivo circolante: *IV - disponibilità liquide:* 1) depositi bancari e postali;	a	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 5) Proventi del 5 per mille

Al 31/12/2021 la parte di queste somme che non è stata ancora impegnata nei relativi costi, ma potrà esserlo fino a luglio 2022, dovrà essere recuperata e rilevata attraverso i risconti passivi:

RENDICONTO DI GESTIONE		STATO PATRIMONIALE - PASSIVO
A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 5) Proventi del 5 per mille	a	E) ratei e risconti passivi.

Invece, nel 2022 sarà riproposta attraverso l'imputazione del risconto della quota di ricavo:

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO		RENDICONTO DI GESTIONE
E) ratei e risconti passivi.	a	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 5) Proventi del 5 per mille

Può succedere che parte o tutte le risorse del 5‰ incassate, per scelta dell'organo amministrativo vengano destinate ad un progetto specifico.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In questo caso varrà quanto già evidenziato per le erogazioni liberali vincolate, creando appositi conti di accantonamento.

Le somme del 5‰ che spettano ad un Ente, prima del loro materiale accredito, vengono pubblicate in appositi elenchi dei beneficiari, da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Secondo le specifiche regole di utilizzo e rendicontazione dei fondi 5‰, l'Ente potrebbe iniziare a sostenere i costi da imputare a questi fondi e alla loro rendicontazione, pur non avendo ancora incassato nulla, già dalla data di pubblicazione di questi elenchi.

Si tratterà, in pratica, di anticipare l'uscita finanziaria con altre disponibilità liquide possedute dall'ETS.

In questo caso in contabilità e nel bilancio va rilevato il credito nel seguente modo:

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		RENDICONTO DI GESTIONE
C) attivo circolante: *II - crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo* 10) da 5 per mille	a	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale 5) Proventi del 5 per mille

Credito che poi sarà eliminato nel momento in cui le somme assegnate saranno effettivamente percepite:

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO		STATO PATRIMONIALE - ATTIVO
C) attivo circolante: *IV - disponibilità liquide:* 1) depositi bancari e postali;	a	C) attivo circolante: *II - crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo* 10) da 5 per mille

NdR: Potrebbe interessarti anche...

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

5 per mille: le nuove modalità di accreditamento degli ETS per l'anno 2022

ONLUS e Associazioni sportive: il 5 per mille e gli adempimenti entro l'11 aprile 2022

Bilancio degli Enti del Terzo Settore: i contenuti del nuovo principio contabile

A cura di Giovanni Puggione

Mercoledì 2 febbraio 2022

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D