



# «STATO DELL'ARTE SUL RUNTS E NOVITA' IN MATERIA DI TERZO SETTORE»

**Ordine Dottori Commercialisti Cremona**  
**18 marzo 2022**

*Cremona*  
*Via del Sale 46*

*Milano*  
*Piazza Mirabello, 1*

# DI COSA PARLIAMO OGGI

- RUNTS



- ✓ trasmigrazione ODV e APS-cosa succederà
- ✓ iscrizione ONLUS- da quando e dove
- ✓ iscrizione nuovi enti

# DI COSA PARLIAMO OGGI

- CONTABILITA' E BILANCIO
  - ✓ Dal PdC allo schema di bilancio DM 5 marzo 2020
  - ✓ OIC 35



# A QUALI FUNZIONI ASSOLVE L'IMPOSTAZIONE PER AREE ATTIVITA'

- IMPOSTAZIONE CONTABILE: schemi di bilancio.....QUALI?
- VALUTAZIONE FISCALE: obblighi contabili art. 87 e valutazione natura AIG – art. 79, c.2 e seg.– e natura dell'ETS – art. 79, c. 5

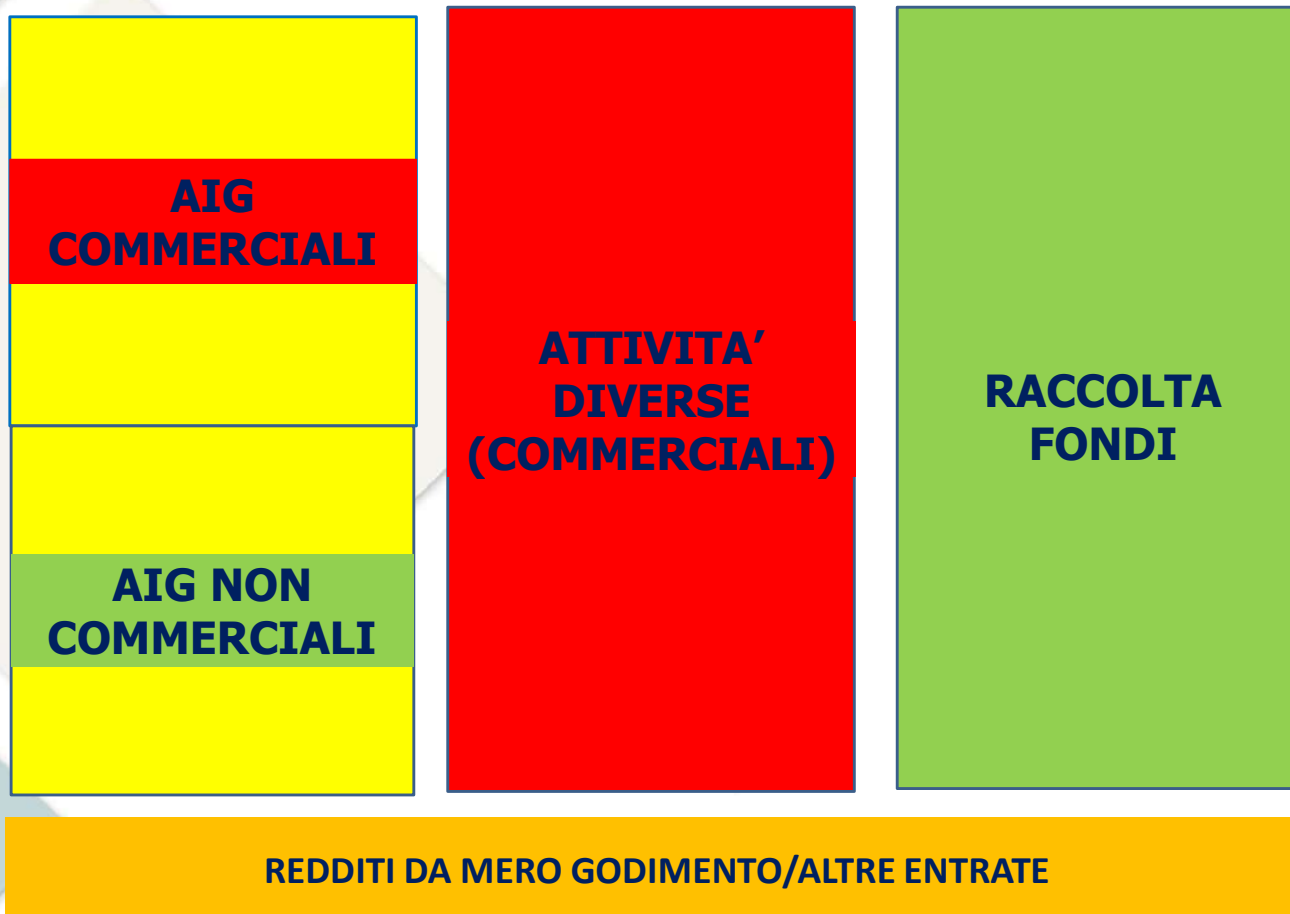
## QUALI ATTIVITA' SVOLGE UN ETS?

Attività di Interesse Generale (AIG) – Art. 5 CTS sono esercitate in via esclusiva o principale

**Attività diverse** (AD) – Art. 6 CTS devono essere **secondarie e strumentali** rispetto alle AIG

Raccolta fondi (RF) – Art. 7 CTS

# LE TRE COLONNE



## DALLE ATTIVITA' ALLE ENTRATE

Abbiamo individuato le attività che possono essere svolte da un ETS per trovare quali sono le remunerazioni che nascono dallo svolgimento di tali attività (origine) e come sono assorbiti i costi dalle diverse attività.

# NATURA E DESTINAZIONE DELLE VOCI DI CONTO

Natura della voce di conto

- Ricavi
- Costi

Destinazione delle diverse voci di conto:

Provenienza della remunerazione (origine)

Assorbimento



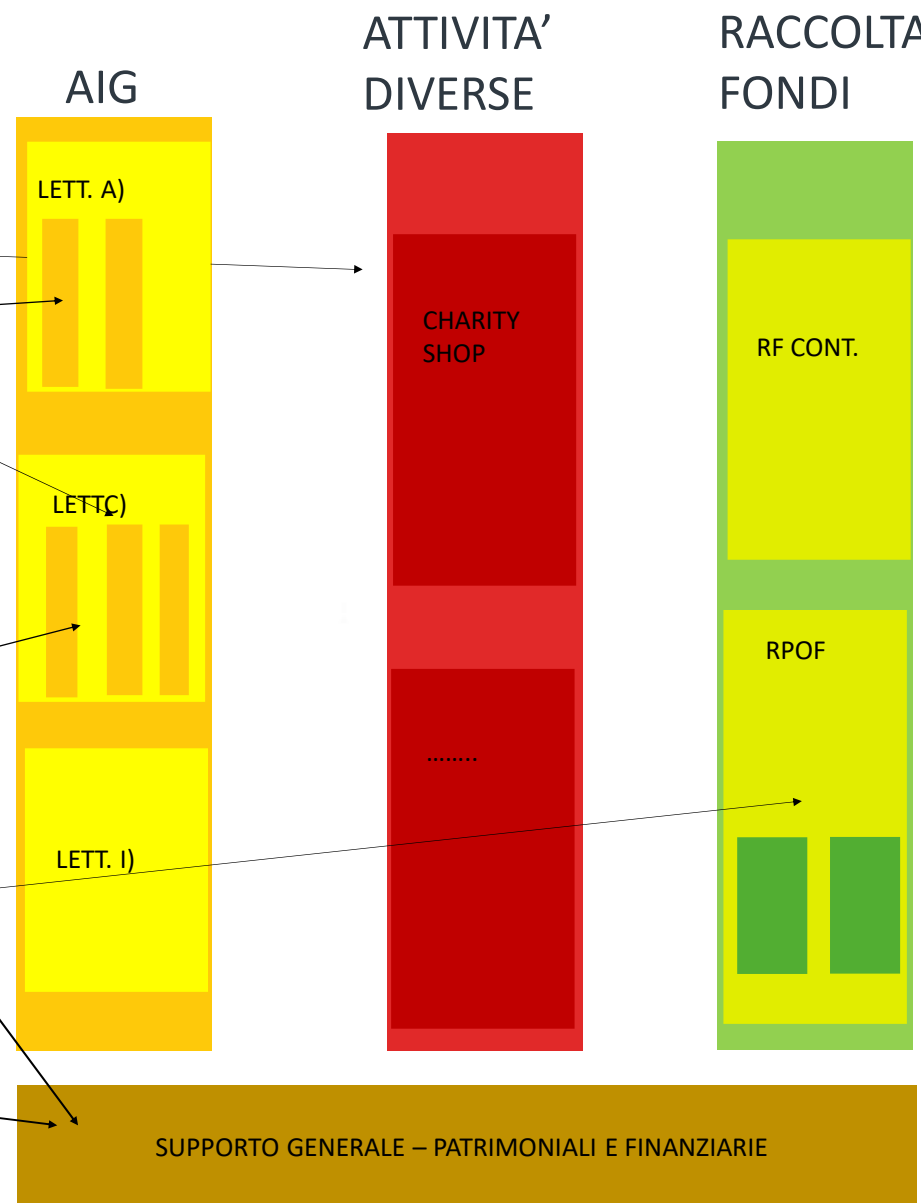
# NATURA E DESTINAZIONE DELLE DIVERSE VOCI DI RICAVO E DI COSTO: LIVELLO MINIMO DI DETTAGLIO

## Costi e oneri per natura e per destinazione

1. Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
2. Servizi
3. Godimento beni di terzi
4. Personale
5. Ammortamenti
6. Accantonamenti per rischi ed oneri
7. Oneri diversi di gestione
8. Rimanenze iniziali

## Ricavi e proventi per natura e per destinazione

1. Corrispettivi ospiti
2. Corrispettivi esterni
3. Corrispettivi PA
4. Contributi p.f.
5. Contributi p.g
6. Affitti



# CENTRI DI RICAVO E CENTRI DI COSTO (FINALI E INTERMEDI): LE INTERFERENZE FISCALI



## GLI SCHEMI DI BILANCIO

L'art. 13 prevede l'adozione di una diversa modulistica in funzione dello svolgimento dell'attività:

- Attività **esercitata esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale**: bilancio di esercizio ai sensi artt. 2423 e seguenti, 2435-bis e ter;
- Attività **non esercitata esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale**: i bilanci dovranno essere redatti secondo gli schemi indicati in allegato al Decreto 5 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali

Gli enti con una contabilità in partita doppia adotteranno

MODELLO A: stato patrimoniale

MODELLO B: rendiconto gestionale

MODELLO C: relazione di missione

# CHE COSA SI INTENDE PER ESERCIZIO DI ATTIVITA' ESCLUSIVAMENTE O PRINCIPALMENTE DI IMPRESA COMMERCIALE?



- Profilo fiscale?
- Profilo civilistico ai sensi dell'articolo 2082 CC (enti che *esercita(no) professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi*)?

Tesi mutevoli nel tempo.....

Oggi FNC:

- Soddisfacimento delle condizioni per poter essere qualificate come ETS;
- Organizzazione «aziendale» al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi;
- Esercizio professionale di una attività economica per il raggiungimento delle condizioni di funzionamento per tramite della propria attività.

# CHE COSA SI INTENDE PER ESERCIZIO DI ATTIVITA' ESCLUSIVAMENTE O PRINCIPALMENTE DI IMPRESA COMMERCIALE?

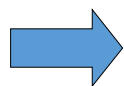


Le tesi presentate, «approccio fiscale» e «approccio civilistico», dovrebbero trovare esatta definizione attraverso un intervento di prassi amministrativa, volto a qualificare in maniera più dettagliata i lineamenti che caratterizzano gli ETS «che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, lasciando meno spazio ad interpretazioni soggettive.

# Articolo 13 D. Lgs. 117/2017

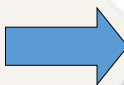
## ETS CHE NON ESERCITANO ATTIVITA' DI IMPRESA

• Comma 1



**Bilancio** di esercizio composto da 3 documenti

• Comma 2

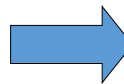


Ricavi, rendite, proventi o entrate maggiori/minori 220.000,00 euro

Bilancio

Rendiconto cassa

• Comma 3/7



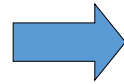
**Modulistica DMLPS** e deposito bilancio presso il RUNTS (art. 48)

# Articolo 13 D. Lgs. 117/2017

## ETS CHE ESERCITANO ATTIVITA' DI IMPRESA



- Comma 4



Scritture contabili ai sensi dell'art. 2214 C.C.

- Comma 5



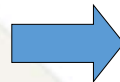
Bilancio di esercizio redatto ai sensi degli artt. 2423 e seg. e depositato presso RI (assolve anche al deposito presso il RUNTS)

# Articolo 13 D. Lgs. 117/2017

## ETS



- Comma 6



Organo di amministrazione  
relaziona sul carattere  
**secondario e strumentale**  
delle attività diverse



# Bilancio

1. Stato patrimoniale
2. Rendiconto gestionale: proventi e oneri
3. **Relazione di missione**: poste di bilancio, andamento economico e finanziario, modalità di perseguimento delle finalità statutarie, relazione sul carattere strumentale e secondario delle attività diverse

## Relazione di missione

Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit (2009)

*«.....la relazione di missione ha la funzione di integrare gli altri documenti di bilancio per garantire un'adeguata rendicontazione sull'operato dell'ente e sui risultati ottenuti, con una **informativa centrata sul perseguimento della missione istituzionale**, esprimendosi sulle prospettive di continuità aziendale»*

## Riepilogando

ART. 13 ETS CHE NON ESERCITANO ATTIVITA' DI  
IMPRESA



Ricavi, proventi,  
rendite e ogni entrata  
< 220.00,00 euro  
Contabilità per cassa  
Rendiconto per cassa  
Relazione degli  
amministratori in calce  
al rendiconto  
Deposito al RUNTS

Ricavi, proventi,  
rendite e ogni entrata  
> 220.000,00 euro  
Contabilità per  
competenza  
**Bilancio**  
Relazione degli  
amministratori nella  
relazione di missione  
Deposito al RUNTS

## Riepilogando

ART. 13 ETS CHE ESERCITANO ATTIVITA' DI  
IMPRESA



Contabilità ai sensi  
art. 2214 C.C. per  
competenza

Bilancio ai sensi  
degli artt. 2423 e  
seg.

Relazione degli  
amministrazioni in  
NI

Deposito al RI

# LA CENTRALITA' DELLA CONTABILITA'

## VERIFICHE

- Verifica della natura commerciale/non commerciale delle AIG art. 79.2
- Verifica della natura commerciale / non commerciale dell'ETS art. 79.5
- Verifica divieto distribuzione indiretta di utili art. 8
- Verifica dei parametri recati dall'art. 16 in tema di lavoratori
- Verifica rispetto dei limiti indicati nel decreto previsto dall'art. 6 del CTS (DM 107/2021)
- Verifica tipo di bilancio art. 13
- Verifica obbligo organo di controllo e/o di revisione artt. 30 e 31

CONTABILITA' E  
PIANO DEI CONTI

## ADEMPIMENTI BILANCISTICI

- Deposito del bilancio (cassa o competenza)
- Obbligo di pubblicazione compensi art. 14
- Obbligo bilancio sociale art. 14
- Obbligo pubblicazione contributi pubblici L. 124
- Obbligo rendiconti RPOF e 5xmille
- Evidenza del rispetto dei criteri di secondarietà e strumentalità delle attività diverse art. 6
- Invio dati donatori continuativi o conosciuti

## DAL PIANO DEI CONTI ALLO SCHEMA DI BILANCIO

Lo schema è organizzato per aree gestionali riconducibili alle attività svolte da un ETS (tre colonne) contrapponendo costi/oneri a ricavi/proventi per ciascuna area **per determinarne il risultato**

## VERIFICHE FISCALI

Gli ETS devono utilizzare una contabilità che sia in grado di distinguere le attività di interesse generale (art. 5) da quelle diverse (art. 6), così come indicato all'art. 87 del CTS, rendicontare la raccolta pubblica occasionale di fondi, ai sensi dell'art. 48, c. 3 CTS, distinguere i ricavi commerciali dai proventi ai sensi dell'art. 79 del CTS.

**La distinzione sopra indicata vale sia per la contabilità per competenza che per quella di cassa.**

## OIC 35: FINALITA'

Il principio contabile ha lo scopo di disciplinare i criteri per:

- a) La presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli enti del terzo settore, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto;
- b) La rilevazione e la valutazione di alcune fattispecie tipiche degli enti del terzo settore



# OIC 35: COSA C'E' e COSA MANCA

## COSA C'E'

1. Valutazione anche per gli Ets del postulato della continuità aziendale
2. Valutazione al fair value delle transazioni non sinallagmatiche
3. Trattamento contabile di donazioni libere vincolate
4. Interpretazione additiva dello schema: introduzione nuovi voci
5. Possibilità, per il bilancio 2021 di non presentare il bilancio comparativo dell'anno precedente

## OIC 35: COSA C'E' e COSA MANCA

### COSA MANCA

1. Indicazione del principio di riconducibilità alle diverse aree gestionali
2. Indicazione del contenuto di voci simili allocate nella medesima area
3. Poste decommercializzate per ODV e APS: attività diverse o raccolta fondi?
4. Oneri di supporto generale: riconciliazione con l'assetto fiscale



# OIC 35: IMPATTO FISCALE DELLA CONTABILIZZAZIONE DELLE EROGAZIONI VINCOLATE

Utilizzo della riserva vincolata non come quota di provento ma come elemento rettificativo di onere.

Quali conseguenze:

1. Valutazione della natura della AIG risultante dallo schema
2. Valutazione della natura dell'ente ai sensi dell'art. 79, c. 5 D. Lgs 117/2017
3. Valutazione del rispetto dei limiti del Dm 107/2021
4. Rappresentazione della capacità dell'ente di acquisire donazioni

## IL BILANCIO

Il bilancio degli enti non profit deve fornire un' informativa non solamente centrata sul risultato conseguito ma volta a **fornire** a tutti i terzi interessati **le informazioni circa l'attività delle particolari gestioni non lucrative di tali soggetti.**

L'attività di rendicontazione degli enti non profit ha come scopo principale quello di **informare i terzi sull'attività posta in essere dall'ente nell'adempimento della missione istituzionale** ed ha, come oggetto la **modalità attraverso le quali l'ente ha acquisito ed impiegato le risorse** nello svolgimento di tali attività.



## IL BILANCIO

I destinatari primari delle informazioni del Bilancio del Terzo Settore sono coloro che forniscono risorse sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e i beneficiari dell'attività svolta dagli enti del Terzo Settore. Il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative di tali destinatari.

OIC 35, par. 5



# FASCICOLO DI BILANCIO

1. Stato Patrimoniale
2. **Rendiconto gestionale**
3. Nota Integrativa
4. Relazione missione
5. Bilancio sociale
6. Rendiconto raccolta pubblica occasionale di fondi e relazione illustrativa
7. Rendiconto 5xmille
8. SMS solidali
9. Pubblicazione contributi pubblici ricevuti



# SCHEMA DI BILANCIO: RENDICONTO GESTIONALE

## A - Costi e oneri da attività di interesse generale

1. Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
2. Servizi
3. Godimento beni di terzi
4. Personale
5. Ammortamenti
- 5 bis. Svalutazioni delle imm.ni materiali e imm.li\*
6. Accantonamenti per rischi ed oneri
7. Oneri diversi di gestione
8. Rimanenze iniziali
9. Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali\*
10. Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali\*

Totale

\* OIC 35

## A - Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale

1. Proventi da quote associative e apporti dei fondatori
2. Proventi dagli associati per attività mutuali
3. Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori
4. Erogazioni liberali
5. Proventi del 5 per mille
6. Contributi da soggetti privati
7. Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi
8. Contributi da enti pubblici
9. Proventi da contratti con enti pubblici
10. Altri ricavi, rendite e proventi
11. Rimanenze finali

Totale

Avanzo disavanzo attività di interesse generale

## OIC 35: COSA MANCA

1. Indicazione del principio di riconducibilità alle diverse aree gestionali



# SCHEMA DI BILANCIO: RENDICONTO GESTIONALE

## **A - Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale**

.....

1. Erogazioni liberali
2. Proventi del 5 per mille
3. Contributi da soggetti privati

## **C - Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi**

1. Proventi da raccolte fondi abituali

## OIC 35: COSA MANCA

2. Indicazione del contenuto di voci simili allocate nella medesima area

# SCHEMA DI BILANCIO: RENDICONTO GESTIONALE

## A - Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale

1. ....
2. Proventi dagli associati per attività mutuali
3. Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori
4. ....
5. ....
6. Contributi da soggetti privati
7. Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi
8. Contributi da enti pubblici
9. Proventi da contratti con enti pubblici
10. ....
11. ....

Totale

Avanzo disavanzo attività di interesse generale

# SCHEMA DI BILANCIO: RENDICONTO GESTIONALE

## B - Costi e oneri da attività diverse

1. Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
2. Servizi
3. Godimento beni di terzi
4. Personale
5. Ammortamenti
6. Accantonamenti per rischi ed oneri
7. Oneri diversi di gestione
8. Rimanenze iniziali

Totale

## B - Ricavi, rendite e proventi da attività diverse

1. Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori
2. Contributi da soggetti privati
3. Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi
4. Contributi da enti pubblici
5. Proventi da contratti con enti pubblici
6. Altri ricavi, rendite e proventi
7. Rimanenze finali

Totale

Avanzo/disavanzo attività diverse

# SCHEMA DI BILANCIO: RENDICONTO GESTIONALE

## **C - Costi e oneri da attività di raccolta fondi**

1. Oneri per raccolte fondi abituali
2. Oneri per raccolte fondi occasionali
3. Altri oneri

Totale

## **C - Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi**

1. Proventi da raccolte fondi abituali
2. Proventi da raccolte fondi occasionali
3. Altri proventi

Totale

Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi

# SCHEMA DI BILANCIO: RENDICONTO GESTIONALE

## **D - Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali**

1. Su rapporti bancari
2. Su prestiti
3. Da patrimonio edilizio
4. Da altri beni patrimoniali
5. Accantonamenti per rischi ed oneri
6. Altri oneri

Totale

## **D - Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali**

1. Da rapporti bancari
2. Da altri investimenti finanziari
3. Da patrimonio edilizio
4. Da altri beni patrimoniali
5. Altri proventi

Totale

Avanzo/disavanzo attività fin./part.

# SCHEMA DI BILANCIO: RENDICONTO GESTIONALE

## E - Costi e oneri di supporto generale

1. Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
2. Servizi
3. Godimento beni di terzi
4. Personale
5. Ammortamenti
6. Accantonamenti per rischi ed oneri
7. Altri oneri
8. Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali\*
9. Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali\*

Totale  
Totale oneri e costi

## E - proventi di supporto generale

1. Proventi da distacco del personale
2. Altri proventi di supporto generale

Totale  
Totale proventi e ricavi  
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte  
Imposte  
Avanzo/disavanzo di esercizio

## OIC 35: COSA MANCA

4. Oneri di supporto generale: riconciliazione con l'assetto fiscale



# SCHEMA DI BILANCIO: RENDICONTO GESTIONALE

## E - Costi e oneri di supporto generale

1. Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
2. Servizi
3. Godimento beni di terzi
- 4. Personale\***
5. Ammortamenti
6. Accantonamenti per rischi ed oneri
7. Altri oneri
8. Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali
9. Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali

Totale

Totale oneri e costi

\* Linee guida Agenzia per le Onlus: supporto generale- si tratta dell'attività di direzione e di conduzione dell'ente che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne assicura la continuità

# UN'OPPORTUNITA': DIAMO CONTO DEI PROVENTI E DEGLI ONERI FIGURATIVI

## Costi figurativi

1. Da attività di interesse generale  
1.2 Volontari\*
1. Da attività diverse

\*i costi figurativi concorrono a determinare il rispetto dei parametri indicati nel decreto sulle attività diverse DM 107/2021

## Proventi figurativi

1. Da attività di interesse generale  
1.2 Attività gratuite
1. Da attività diverse

\*i proventi figurativi concorrono a determinare la natura dell'ETS ai sensi dell'art. 79, c.5

## LA RELAZIONE DI MISSIONE

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

Le informazioni richieste dal decreto nella RM sono divise in:

- a) informazioni generali;
- b) illustrazione delle poste di bilancio;
- c) illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.





## Disclaimer

Queste diapositive sono state create per l'attività indicata in premessa.

Non sono di conseguenza una trattazione esaustiva sull'argomento e non possono altresì essere diffuse, riprodotte o citate al di fuori di questo contesto.

Grazie per la comprensione

[borghisani@areanonprofit.com](mailto:borghisani@areanonprofit.com)