

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

*SLIDES A CURA DI FEDERICO MOINE E STEFANIA BRANCA*

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**La normativa di riferimento**

La disciplina contabile degli enti del Terzo settore, intendendo per tali gli enti che procederanno all'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, è contenuta negli articoli 13, 14, 48, 86 e 87 del Decreto Legislativo 3 luglio 2017 n.117 (Codice del Terzo settore), nonchè, con esclusivo riferimento all'impresa sociale, nell'art.9 del Decreto Legislativo 3 luglio 2017 n.112 (Revisione della disciplina in materia di impresa sociale).

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**Le tre forme di bilancio previste per gli enti del Terzo settore. L'alternanza tra principio di competenza e principio di cassa.**

Sulla base delle previsioni del Codice del Terzo settore (art.13 DLgs. 117/2017), gli enti del Terzo settore possono adottare tre diverse forme di bilancio, a seconda della casistica in cui rientrano.

A) Gli enti del Terzo settore, quale regola generale, devono redigere il bilancio di esercizio formato da:

- stato patrimoniale;
- rendiconto gestionale con l'indicazione dei proventi e degli oneri;
- relazione di missione illustrante le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Si tratta di un bilancio redatto secondo il principio di competenza.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**B)** Gli enti del Terzo settore di minore dimensione, intendendo per tali gli enti che conseguono ricavi, rendite, proventi o entrate inferiori a 220.000 euro nell'esercizio, possono però godere di un'importante semplificazione, che consiste nella possibilità di redigere il bilancio attraverso un unico documento, denominato rendiconto per cassa.

Si tratta dunque di un bilancio redatto secondo il principio di cassa.

Gli schemi delle due tipologie di bilancio sopra descritte verranno forniti da apposita modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio Nazionale del Terzo settore.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

C) Infine, gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente sotto forma di impresa commerciale devono redigere il bilancio di esercizio ai sensi delle disposizioni civilistiche, depositandolo presso il registro delle imprese ed adottando, a seconda dei casi e dei limiti dimensionali, gli schemi di cui agli articoli 2423 e seguenti (bilancio in forma ordinaria composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e relazione sulla gestione), 2435-bis (bilancio in forma abbreviata composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) o 2435-ter (bilancio delle micro-imprese composto da stato patrimoniale e conto economico). Tali enti debbono obbligatoriamente tenere la contabilità ordinaria ai sensi dell'art.2214 del Codice Civile.

Si torna in questo terzo caso al principio di competenza.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**L'obbligo di deposito del bilancio per gli enti del Terzo settore.**

Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese (e saranno la maggioranza) devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del terzo Settore entro il 30 giugno di ogni anno (art.13 c.7 e art.48 c.3 Dlgs. 117/2017).

Non viene indicata dalla normativa una data entro la quale deve essere approvato il bilancio, ma soltanto una data entro la quale il bilancio deve essere depositato.

Va segnalato, in ogni modalità di redazione del bilancio, l'obbligo per l'organo amministrativo dell'ente del Terzo settore di documentare il carattere secondario e strumentale delle attività c.d. "diverse" da quelle di interesse generale svolte durante l'esercizio, nella relazione di missione oppure in una annotazione in calce al rendiconto per cassa oppure nella nota integrativa, a seconda della tipologia di bilancio adottata.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**L'obbligo di tenuta delle scritture contabili in relazione all'attività complessivamente svolta.**

Con riferimento alla tenuta delle scritture contabili degli enti del Terzo settore non commerciali, l'art. 87 del Codice del Terzo settore stabilisce quale regola generale, per gli enti che non applicano il regime forfetario di cui all'art.86 (riservato ad Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale) ed a pena di decadenza dai benefici fiscali, in relazione all'attività complessivamente svolta, l'obbligo di redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche, atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, rappresentando adeguatamente in bilancio, in modo distinto, le attività di interesse generale e quelle c.d. diverse.

L'art.87 statuisce altresì che gli obblighi di tenuta di scritture contabili cronologiche e sistematiche si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro inventari, ma allo stesso tempo stabilisce che gli enti del terzo settore non commerciali che abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare non superiore ad euro 220.000 possono tenere il semplice rendiconto di cassa.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**L'obbligo della contabilità separata per l'attività commerciale.**

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

A tal fine, come indicato nella Relazione Illustrativa al DLgs.117/2017, non è necessario istituire un libro giornale ed un piano dei conti separato per ogni attività, ma è sufficiente un piano dei conti dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le movimentazioni relative ad ognuna delle attività esercitate.

Si prevede poi che gli enti del terzo settore, limitatamente alle attività non commerciali esercitate, non siano soggetti al rilascio di ricevuta o scontrino fiscale, fermi restando gli obblighi di conservazione e numerazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**Il/i rendiconto/i delle raccolte pubbliche di fondi ed il relativo obbligo di deposito.**

L'art.87 c.6 dispone che gli enti del terzo settore non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio un rendiconto specifico dal quale debbono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le uscite relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, volte alla raccolta pubblica di fondi.

E' importante al riguardo sottolineare che l'art.48 del Codice del Terzo settore, al comma 3, impone l'obbligo di depositare al Registro unico nazionale del Terzo settore, entro il 30 giugno di ogni anno, oltre al bilancio, anche i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**La perdita della qualifica di Ets non commerciale e le conseguenze contabili.**

L'art.87 c.7 detta la regola secondo cui, entro tre mesi dal momento in cui l'ente del Terzo settore acquisisce la qualifica di ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio debbono essere iscritti nell'inventario (c.d. inventario iniziale), con l'obbligo conseguente di tenere la contabilità ordinaria.

Si ricorda al riguardo che, ai sensi dell'art.79 c.5 ter, il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera (cioè decorre) a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

Quest'ultima previsione normativa va valutata con estrema attenzione, poiché significa che il mutamento di qualifica assume efficacia retroattiva rispetto al momento preciso del superamento predetto, cioè a partire dal primo giorno del periodo d'imposta oggetto di esame (e dunque con conseguente necessità di rivedere a posteriori il comportamento fiscale adottato nel corso dell'esercizio).

Ricordiamo che lo spartiacque per l'inquadramento fiscale (se non commerciale oppure commerciale) dell'ente del terzo settore è l'art.79 del DLgs. 117/2017.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

*LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE*

**L'obbligo di redazione e deposito del bilancio sociale per gli enti del Terzo settore di maggiori dimensioni.**

Per chiudere l'esame della disciplina contabile introdotta dal Codice del Terzo settore, è necessario richiamare anche il relativo art.14, che introduce l'obbligo, per gli enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro, di depositare presso il Registro unico nazionale del Terzo settore e di pubblicare sul proprio sito internet, il bilancio sociale, redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, anche ai fini di valutare l'impatto sociale delle attività svolte.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**L'obbligo di pubblicazione di emolumenti e compensi.**

L' art.14 c.2 Dlgs. 117/2017 prevede ancora, per gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 100.000 euro annui, l'obbligo di pubblicazione e di aggiornamento, sul proprio sito internet ovvero sul sito internet della rete associativa cui aderiscano, degli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi amministrativi e di controllo, nonché ai dirigenti ed agli associati.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**La disciplina contabile dell'impresa sociale.**

Passando all'impresa sociale, il DLgs. 112/2017 prevede, all'art.9, l'obbligo di tenuta del libro giornale e del libro inventari, con la redazione ed il deposito presso il registro delle imprese del bilancio d'esercizio, redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del Codice Civile.

L'impresa sociale deve inoltre depositare presso il registro delle imprese e pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale, redatto sulla base di linee guida adottate con decreto dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Per gli enti religiosi che applichino le norme sull'impresa sociale in relazione alle attività d'impresa di interesse generale previste nel decreto, le disposizioni in materia di scritture contabili sopra illustrate trovano applicazione limitatamente alle attività indicate nel regolamento da essi adottato per lo svolgimento di tali attività.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**L'organo di controllo e la revisione legale negli enti del Terzo settore.**

L'art. 30 del DLgs.117/2017 prevede che nelle fondazioni del Terzo settore l'organo di controllo, anche monocratico, è sempre obbligatorio.

Nelle associazioni, viceversa, l'organo di controllo (anche monocratico) è obbligatorio quando siano superati, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

totale attivo dello stato patrimoniale: euro 110.000;

ricavi, rendite, proventi o entrate: euro 220.000;

dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

L'organo di controllo è inoltre obbligatorio per gli enti del Terzo settore che abbiano costituito patrimoni destinati ad uno specifico affare, alle condizioni previste dall'art.10 del DLgs.117/2017.

L'obbligo dell'organo di controllo cessa se per due esercizi consecutivi tali limiti non vengono superati.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**Le caratteristiche dell'organo di controllo.**

Nel caso di organo di controllo collegiale, è previsto che almeno un membro debba essere scelto tra i revisori legali iscritti nel relativo registro oppure tra avvocati, commercialisti o consulenti del lavoro iscritti nei relativi albi professionali oppure tra i professori universitari di ruolo in materie giuridiche o economiche, ex art.2397 c.c.

L'organo di controllo può inoltre esercitare la revisione legale dei conti ove l'ente del Terzo settore superi, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

totale attivo dello stato patrimoniale: euro 1.100.000;

ricavi, rendite, proventi o entrate: euro 2.200.000;

dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

In tal caso, l'organo di controllo dovrà essere interamente composto da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

In ogni caso, al superamento dei predetti limiti, tutte le associazioni e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale. Tale obbligo, che viene meno quando per due esercizi consecutivi tali limiti non vengano superati, è anche vigente nel caso di costituzione di patrimoni destinati ad uno specifico affare, alle condizioni previste dall'art.10 del DLgs.117/2017.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**L'organo di controllo nell'impresa sociale.**

Con riguardo all'impresa sociale (art.10 del DLgs. 112/2017), essa deve sempre prevedere (indipendentemente dalle dimensioni) la nomina di uno o più sindaci in possesso dei requisiti di cui all'art.2397 del Codice Civile. Inoltre, in caso di superamento per due esercizi consecutivi di due dei limiti di cui all'art.2435-bis c.c. (attivo dello stato patrimoniale superiore a 4,4 milioni di euro, ricavi superiori a 8,8 milioni di euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio superiori a 50 unità), essa sarà anche soggetta a revisione legale, esercitata da un revisore legale o da una società di revisione iscritti nell'apposito registro oppure da sindaci anch'essi iscritti nel registro dei revisori legali.

**CONVEGNO DI STUDI DEL 27 SETTEMBRE 2018**

***LA DISCIPLINA CONTABILE DEL TERZO SETTORE***

**Le disposizioni contabili già oggi vigenti del Codice del Terzo settore.**

Come specificato dalla Circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali prot. 34/0012604 del 29.12.2017, le norme sul bilancio di esercizio dettate dal Codice del Terzo settore, nelle forme di cui all'art.13 commi 1 e 2, sono già oggi vigenti, indipendentemente dalla mancanza della relativa modulistica.

Così come è vigente, con riferimento ai dati dell'esercizio 2018 e con attuazione materiale a partire dal 1<sup>^</sup> gennaio 2019, l'obbligo di pubblicazione annuale sul sito internet degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 100.000 euro annui, degli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi amministrativi e di controllo, nonché ai dirigenti ed agli associati.