



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

La riforma del Terzo settore
Le novità sul Codice del Terzo settore e sull'Impresa sociale

Le nuove regole contabili e di bilancio per gli ETS

Simona CATANZANO

Dottore commercialista ó Componente Commissione Terzo Settore e Non Profit dell'ODCEC di Roma e

Coordinatore del Gruppo di lavoro sulla contabilità e bilancio degli ETS

Roma, 30 novembre 2017



Prima della Riforma

In merito di scritture contabili:

Art. 20 comma 1 DPR 600/73: obbligo scritture contabili solo per attività commerciale eventualmente esercitata

Art. 144 comma 2 DPR 917/86: obbligo di contabilità separata in caso di esercizio di attività commerciale, accanto a quella istituzionale



Prima della Riforma

In merito di bilancio:

Art. 20 codice civile: convocazione assemblea almeno una volta l'anno per approvazione del bilancio

Principi 1 e 2 emanati dal CNDCEC: chiarimenti e disposizioni di criteri di valutazione e principi per la redazione del bilancio

Disposizioni Agenzia delle Onlus: linee guida e schemi per la redazione del bilancio degli enti no profit



D. Lgs. 3 Luglio 2017, n. 117
CODICE DEL TERZO SETTORE
*A norma dell'art. 1, comma 2, lettera b) della
Legge 6 Giugno 2016, n. 106*



TITOLO II ó DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE IN GENERALE
Articolo 13 → Articolo 15 + Articolo 87



ARTICOLO 13 ó *Scritture Contabili e Bilancio*

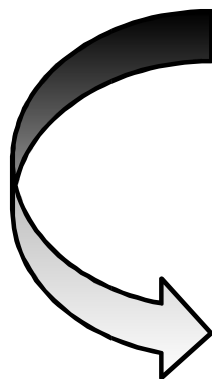
Comma 1 ó Il Bilancio è formato da:

- ✓ Stato Patrimoniale
- ✓ Rendiconto Finanziario ó *con indicazione dei proventi e degli oneri dell'ETS*
- ✓ Relazione di Missione ó *che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie*



Articolo 13 ó Scritture Contabili e Bilancio

Comma 2



Ricavi/rendite/proventi/entrate

Inferiori

Euro 220.000

Può essere redatto solo il

Rendiconto finanziario per cassa



ARTICOLO 13 ó Scritture Contabili e Bilancio

Comma 3 ó SCHEMI DI BILANCIO

(Ai sensi dei precedenti articoli 1 e 2)

**MINISTERO DEL LAVORO E DELLE
POLITICHE SOCIALI, SENTITI IL
CONSIGLIO NAZIONALE DEL TERZO
SETTORE E LA CABINA DI REGIA**





CRITICITÀ!!

Ai sensi dell'art. 101, comma 12, viene dato, al Ministero, **un anno** dall'entrata in vigore del Codice di Riforma per emanare gli schemi di bilancio; tuttavia, anche per l'istituzione del Consiglio Nazionale del Terzo Settore viene dato lo stesso termine, ma lo stesso Consiglio è chiamato, di concerto, all'emanazione dei suddetti schemi .



ARTICOLO 13 ó *Scritture Contabili e Bilancio*

Comma 4 e 5

Attività commerciale esclusiva o prevalente

Si applicano le disposizioni dell'art. 2214 del codice civile in materia di tenuta delle scritture contabili e in materia di deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese, redatto secondo quanto disposto dall'art. 2423 e seguenti, dall'art. 2435-bis o dall'art. 2435-ter del codice civile.



NB!!!

L'articolo 13, al comma 4, fa menzione esclusiva alle disposizioni dell'art. 2214 del codice civile, tralasciando, invece, qualsiasi riferimento agli articoli successivi, anch'essi parte delle disposizioni del codice civile in materia di tenuta di scritture contabili:

2215 = Modalità e tenuta delle scritture contabili

2216 = Contenuto del libro giornale

2217 = Redazione dell'inventario

2218 = Bollatura facoltativa

2219 = Tenuta della contabilità

2220 = Conservazione delle scritture contabili



ARTICOLO 13 ó *Scritture Contabili e Bilancio*

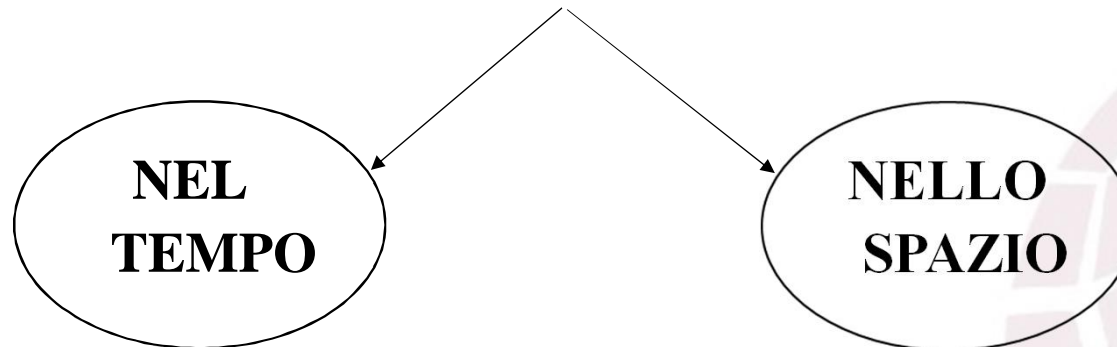
Comma 7 ó Pubblicità del Bilancio

Per gli Enti che non sono iscritti nel Registro delle Imprese è stato inserito l'obbligo del deposito del bilancio nel ***Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*** → entro il **30 giugno** di ciascun anno (art. 48, comma 3 del Codice di Riforma).



CRITICITA_ø!!!

COMPARABILITA_ø





COMPARABILITÀ NEL TEMPO

La molteplicità degli schemi previsti, sulla base dei limiti dimensionali e sulla base delle attività svolte, pone non pochi problemi di riclassificazione qualora un Ente, in successivi esercizi dovesse superare o meno i limiti dimensionali o, qualora, lo stesso Ente in esercizi diversi esercitasse o meno attività commerciale parallelamente a quella istituzionale.



COMPARABILITÀ NELLO SPAZIO

La medesima molteplicità degli schemi previsti, sempre sulla base dei limiti dimensionali e sulla base delle attività svolte, pone anche in questo caso problemi di riclassificazione qualora più Enti, collegati magari per varie ragioni, applichino diversi schemi, qualora uno degli Enti superi i determinati limiti dimensionali ed altri no, oppure lo stesso Ente abbia svolto attività commerciale prevalente ed altri no.



ARTICOLO 14 ó Bilancio Sociale

Comma 1

E.T.S. con ricavi/rendite/proventi/entrate **> 1 ML p** annui devono depositare nel Registro Unico del Terzo Settore e pubblicare sul proprio sito il bilancio sociale, secondo gli schemi di cui all'articolo precedente.



ARTICOLO 14 ó Bilancio Sociale

Comma 2

E.T.S. con ricavi/rendite/proventi/entrate > 100.000 € annui devono pubblicare sul proprio sito o su quello della rete associativa a cui aderiscano, gli emolumenti/compensi/ corrispettivi attribuiti a:

- ❖ Organi di amministrazione e controllo
- ❖ Dirigenti
- ❖ Associati



Relazione di Missione

Finalità di illustrare:

- le poste di bilancio
- l'andamento economico e finanziario
- le modalità di perseguimento delle finalità statutarie
- il carattere secondario e strumentale delle attività diverse (art. 6), nonché attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale.



Relazione di Missione

È parte integrante del bilancio, ma la sua obbligatorietà non è assoluta, bensì è legata ai limiti dimensionali dell'Ente.

⇒ ricavi **inferiori** ad euro 220.000



ARTICOLO 8 ó Divieto di distribuzione utili

Comma 2

Divieto di distribuzione degli utili, avanzi di gestione, sia in forma diretta che in forma indiretta, di fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali



ARTICOLO 8 ó Divieto di distribuzione utili

Comma 3 ó Distribuzione indiretta di utili

- Compensi ad amministratori e sindaci non commisurati all'attività svolta, alla responsabilità assunta e alle specifiche competenze
- Compensi a lavoratori subordinati o autonomi superiori del 40% rispetto a quelli del CCNL
- Acquisto beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni, siano maggiori rispetto al loro valore normale



ARTICOLO 8 ó Divieto di distribuzione utili

Comma 3 ó Distribuzione indiretta di utili (segue)

- Cessione di beni o servizi a condizioni più favorevoli rispetto al mercato a soci, fondatori, amministratori, sindaci, í
- Corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento



ARTICOLO 15 ó Libri sociali obbligatori

- a) Libro degli associati o aderenti
- b) Libro delle adunanze e deliberazioni delle assemblee degli associati o aderenti (compresi i verbali redatti per atto pubblico)
- c) Libro adunanze e deliberazioni dell'organo amministrativo, dell'organo di controllo e di eventuali altri organi sociali se presenti, Registro dei volontari non occasionali



ARTICOLO 15 ó Libri sociali obbligatori

I libri contraddistinti dalle lettere A e B sono tenuti dall'organo amministrativo.

I libri contraddistinti dalla lettera C sono tenuti dall'organo a cui si riferiscono.



ARTICOLO 79 Attività istituzionale e commerciale

Comma 2

Si considerano attività di natura non commerciale le attività di interesse generale di cui all'art. 5, quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi.



ARTICOLO 79 Attività istituzionale e commerciale

Comma 5

Si considerano **non commerciali** gli ETS che svolgono in via
esclusiva o prevalente
le attività di cui all'art. 5 in conformità con quanto previsto
dai commi 2 e 3 del presente articolo



ARTICOLO 79 Attività istituzionale e commerciale

Comma 5

Si considerano **commerciali** gli ETS qualora i proventi delle attività di cui all'art. 5 svolte non in conformità con quanto previsto dai commi 2 e 3 del presente articolo e delle attività di cui all'art. 6 (fatte salve le sponsorizzazioni svolte secondo il decreto citato nell'art. 6 stesso) risultino superiori ai proventi delle attività non commerciali (contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative, entrate di cui ai commi 2, 3 e 4).



ARTICOLO 79 Attività istituzionale e commerciale

Comma 6

Sono considerate istituzionali:

- ✓ le attività svolte verso associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità delle attività istituzionali dell'ente
- ✓ somme versate dagli associati a titolo di quote e contributi associativi



ARTICOLO 79 Attività istituzionale e commerciale

Comma 6

Sono considerate commerciali:

- ✓ cessioni di beni e prestazioni di servizi svolte verso associati, familiari e conviventi degli stessi a fronte di corrispettivi specifici, compresi contributi e quote supplementari in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto



ARTICOLO 79 Attività istituzionale e commerciale

Secondo questa nuova classificazione, di conseguenza, la classica dicotomia «attività istituzionale ó attività commerciale» si è ulteriormente ampliata, andando a delineare tre tipologia di attività, eventualmente contabilizzabili con differenti modalità:

- Attività istituzionale ai sensi dell'art. 5;
- Attività commerciale ai sensi dell'art. 6;
- Attività istituzionale secondo la classificazione dell'art. 5, ma riconducibile all'ambito commerciale poiché non svolta gratuitamente oppure con corrispettivi maggiori rispetto al costo effettivo.



Articolo 79
Classificazione dell'attività dell'Ente



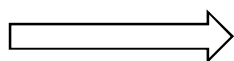
Articolo 87
Tenuta e conservazione delle
scritture contabili



ARTICOLO 87 ó Tenuta e conservazione delle scritture contabili

Gli ETS devono, ai sensi del 2° *comma*:

“ In relazione all'attività complessiva, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche e rappresentare la situazione economico-patrimoniale in un documento da redigere entro 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio, distinguendo tra attività di cui all'art. 5 e quelle di cui all'art. 6



Libro Giornale e Libro Inventari



ARTICOLO 87 ó Tenuta e conservazione delle scritture contabili

Gli ETS devono, ai sensi del 2° *comma*:

“ In relazione all'attività commerciale, tenere una contabilità separata (comma 4) secondo le modalità previste per le imprese commerciali e secondo quanto stabilito dall'articolo 18 del DPR 600/1973:

anche al fuori dei limiti quantitativi previsti





ARTICOLO 87 ó Tenuta e conservazione delle scritture contabili

Gli ETS che in un anno non hanno conseguito proventi per un ammontare **non superiore** ad euro 50.000 possono, ai sensi del **3° comma**, tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture previste al comma 1 (libro giornale e inventari), un rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive,

ai sensi dell'art. 13, comma 2.





ATTENZIONE!!!

L'articolo 13, comma 2, in realtà pone come limite per l'utilizzo del rendiconto finanziario euro 220.000, quindi, i 50.000 euro menzionati dall'articolo 87, comma 3, richiamando il precedente art. 13, mostra in verità una **discrepanza** nei limiti di riferimento



ARTICOLO 87 ó Tenuta e conservazione delle scritture contabili

Comma 5

Gli ETS limitatamente alle attività non commerciali non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale



ARTICOLO 87 ó Tenuta e conservazione delle scritture contabili

Comma 6

Nel caso di raccolte pubbliche di fondi è necessario redigere un rendiconto specifico redatto ai sensi dell'art. 48, comma 3, da inserire nel bilancio o nel rendiconto entro **4 mesi** dalla chiusura dell'esercizio e al fine di illustrare, anche mediante una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative ad ogni celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione



ARTICOLO 87 ó Tenuta e conservazione delle scritture contabili

Comma 7

Entro **3 mesi** dal momento in cui si verificano i presupposti per la qualificazione dell'ente quale «commerciale», tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere ricompresi nell'inventario e sarà necessario tenere le scritture contabili al pari delle imprese commerciali, già con riferimento all'inizio del periodo di imposta in cui si verificano tali presupposti.



ARTICOLO 86 ó Le scritture contabili nel regime forfetario

ODV e APS con ricavi non superiori ad euro 130.000 possono accedere ad un regime contabile semplificato.

Da questo regime semplificato deriva anche l'esenzione della tenuta delle scritture contabili e degli obblighi di registrazione.



ARTICOLO 30 ó Organo di controllo

Obbligatorio per le Fondazioni.

Per le associazioni (riconosciute e non) → obbligo scatta se per 2 esercizi consecutivi si superano 2 dei seguenti limiti:

- a) Totale Attivo S.P. > 110.000 euro
- b) Totale Ric./Rend./Prov./Entrate > 220.000 euro
- c) Dipendenti occupati in media nell'esercizio > 5 unità

Organo è sempre obbligatorio se sono stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'art. 10 del Codice.



ARTICOLO 30 ó Organo di controllo

Comma 6

Ambito del controllo:

- ❖ Osservanza della Legge, dello Statuto e della corretta amministrazione
- ❖ Controllo contabile se non nominato un soggetto incaricato alla revisione legale



ARTICOLO 30 ó Organo di controllo

Comma 7

Ambito del controllo:

- ❖ Monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale
- ❖ Attestazione sulla redazione del bilancio conforme con quanto stabilito dall'art. 14.
- ❖ Il bilancio sociale mostra l'esito di tale monitoraggio svolto dall'Organo di controllo.



ARTICOLO 31 ó Revisione legale dei conti

L'obbligo scatta se per 2 esercizi consecutivi si superano 2 dei seguenti limiti:

- a) Totale Attivo S.P. > 1.100.000 euro
- b) Totale Ric./Rend./Prov./Entrate > 2.200.000 euro
- c) Dipendenti occupati in media nell'esercizio > 12 unità