

ENTI NON COMMERCIALI

Poca chiarezza sugli obblighi contabili dei nuovi ETS – I° parte

di Luca Caramaschi

Con l'approvazione del D.Lgs. 117/2017 vengono disciplinati in modo più organico, rispetto al passato, gli **obblighi contabili** e di bilancio che i soggetti appartenenti alla nuova famiglia degli **Enti del Terzo Settore** (in acronimo ETS) dovranno rispettare.

Sono in particolare gli [articoli 13, 14, 15 e 17](#), ricompresi nei titoli II e III del citato decreto, a definire il contenuto dei predetti obblighi. Oltre alle citate previsioni normative, occorre poi considerare le ulteriori disposizioni contemplate dal successivo [articolo 87](#), rubricato “*Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del Terzo Settore*” e collocato nel titolo X riguardante il **regime fiscale** degli **ETS**, le quali, anche a causa di una non brillante stesura normativa, creano potenziali situazioni di **conflitto** con le precedenti disposizioni.

Iniziamo, pertanto, con l'analisi critica delle disposizioni contenute nell'[articolo 13 del D.Lgs. 117/2017](#), riservandoci di esaminare in un ulteriore contributo le successive disposizioni.

È con l'[articolo 13](#) rubricato “**Scritture contabili e di bilancio**” che il legislatore delegato stabilisce che il **bilancio** degli Enti del Terzo Settore (in questa fase la norma non opera alcuna distinzione in merito alla natura degli stessi) sia formato dai seguenti tre documenti:

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

Già da questa prima disposizione si osserva come il legislatore abbia utilizzato una terminologia **a-tecnica** che non consente di comprendere appieno quale sia l'effettivo contenuto di almeno uno dei documenti sopra citati. Se, infatti, il concetto di stato patrimoniale è riscontrabile nelle previsioni contenute nell'articolo 2424 del codice civile e che la relazione di missione trova la sua rappresentazione nell'**atto di indirizzo** emanato dall'allora Agenzia per le ONLUS ai sensi dell'[articolo 3, comma 1, lett. a\) del D.P.C.M. 21 marzo 2001](#) n. 329 e che ha prodotto le “*Linee guida e schemi per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit*” (approvato dal Consiglio il 15 aprile 2011), altrettante certezze non possono aversi per il rimanente dei documenti citati: il **rendiconto finanziario**, con indicazione dei proventi e degli oneri. Di che documento si tratta? Certamente un riferimento non lo si può ricavare dal contenuto dell'[articolo 2425-ter del codice civile](#) in quanto questo rendiconto finanziario non dà alcuna evidenza degli **aspetti economici** della gestione, come invece richiesto dal citato [articolo 13](#). Potrebbe al contrario venire in aiuto

quel “**Rendiconto gestionale**” che viene descritto nelle richiamate “*Linee guida e schemi per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit*”, anche se la diversa terminologia adottata lascia più di una perplessità sulla possibile identità dei due documenti.

A risolvere la questione, verosimilmente, ci penserà quel **decreto** del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, previsto dal comma 3 dell'[articolo 13](#), che dovrà, previa acquisizione del parere del Consiglio Nazionale del Terzo Settore, approvare la **modulistica** elencata in precedenza.

Accanto a quest'obbligo generalizzato, il legislatore introduce poi, al comma 2 dell'articolo 13, una **forma semplificata di rendicontazione** per gli Enti del Terzo Settore di “**minori dimensioni**”: la norma, in particolare, parla di **ETS** con “*ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro*”. Per questi soggetti il bilancio è rappresentato, in luogo dei tre documenti in precedenza esaminati, da un unico documento denominato “**Rendiconto finanziario per cassa**”. Anche per questo prospetto, la cui struttura è facilmente immaginabile, il decreto richiamato dal successivo comma 3 ne dovrà approvare la relativa modulistica.

Con riferimento agli Enti del Terzo Settore che esercitano la propria attività **esclusivamente** o **principalmente** in **forma di impresa commerciale** (si tratta degli **ETS** aventi **natura commerciale**) i successivi commi 4 e 5 del più volte citato [articolo 13 del D.Lgs. 117/2017](#) stabiliscono l'ulteriore obbligo di:

- tenuta delle scritture contabili di cui all'[articolo 2214 del codice civile](#) (quindi, **libro giornale e libro inventari**);
- redazione del **bilancio di esercizio** secondo le disposizioni previste dagli [articoli 2423](#) e seguenti, [2435-bis](#) o [2435-ter del codice civile](#) per la generalità delle imprese commerciali organizzate in forma di società di capitali (bilancio ordinario, bilancio abbreviato e bilancio delle micro imprese);
- **deposito** del predetto bilancio di esercizio presso il **Registro delle imprese**.

Per gli altri Enti del Terzo Settore non iscritti nel Registro imprese (quindi, gli **ETS** aventi **natura non commerciale**) il bilancio, nelle accezioni in precedenza descritte (e cioè bilancio composto da tre documenti o dal solo rendiconto finanziario per cassa per gli ETS di minori dimensioni), dovrà essere invece **depositato** presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (**RUNTS**), secondo quanto previsto dal [comma 7 del citato articolo 13](#).

Infine, con la previsione contenuta nel comma 6 dell'articolo 13 viene previsto che l'organo **amministrativo** documenti il carattere **secondario e strumentale** delle attività diverse di cui all'articolo 6 del decreto (è in proposito atteso un decreto che ne definirà le caratteristiche) nella “relazione al bilancio” o nella “relazione di missione”. Premesso che, come in precedenza rilevato, anche qui la relazione al bilancio è documento che non risulta di facile individuazione (si intendeva forse fare riferimento alla relazione sulla gestione descritta nell'articolo 2428 piuttosto che alla nota integrativa di cui all'[articolo 2427 del codice civile](#)?), si osserva che tale adempimento non potrà essere osservato da quegli **ETS** di minori dimensioni che, essendo

tenuti alla compilazione del solo rendiconto finanziario per cassa, non sono obbligati alla produzione di alcun documento di **carattere qualitativo**; o forse, la presenza di **attività diverse** di cui all'[articolo 6 del D.Lgs. 117/2017](#), obbligherà anche questi enti di ridotte dimensioni a produrre comunque la relazione di missione al fine di consentire all'**organo amministrativo** di ottemperare a questa previsione normativa? Ci si aspetta che su questo come su altri aspetti, i **due decreti** di prossima emanazione richiamati in precedenza possano fare chiarezza.

Seminario di specializzazione

**SPORT E TERZO SETTORE: LE NOVITÀ PER LE SPORTIVE
DALL'ENTRATA IN VIGORE DEL CODICE DEL TERZO SETTORE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)