



ISTITUTO NAZIONALE
REVISORI LEGALI

Gli emendamenti definitivi alle disposizioni di prima applicazione dell'OIC 35 degli ETS

Webinar 15 marzo 2023

Ore 15:45 – 17:00

Relatore

Monica Peta

Autore e coautore di :

**Bilanci e rendiconti degli enti del terzo settore; Operazioni straordinarie negli enti del terzo settore. Aspetti civilisti, contabili, fiscali;
Fusioni e scissioni degli enti del terzo settore; Gli Enti religiosi nel terzo settore. Aspetti civilisti, contabili, fiscali, editi da Maggioli**

OVERVIEW

Il Consiglio di Gestione dell'OIC ha approvato e pubblicato il 02/03/2023 in via definitiva gli emendamenti al principio contabile OIC 35:

- ❑ Sono estese a tutti gli Enti del Terzo Settore (ETS) che per la prima volta redigono il bilancio ai sensi dell'**articolo 13 del Codice**, le semplificazioni di prima applicazione del principio contabile;
- ❑ Paragrafi **31 e 33 dell'OIC 35**
- ❑ **Nota MLPS n. 5491 di aprile 2022** "Ordinamento contabile degli Enti del Terzo settore. Articolo 13 del d.lgs. n.117/2017".



uniformare il comportamento dei soggetti ETS per quanto concerne gli **obblighi** e gli **adempimenti di bilancio**.

armonizzare le disposizioni di prima applicazione del principio contabile con la Nota MLPS e le disposizione del Codice del Terzo settore

□ Paragrafi 31 e 33 OIC 35

OIC 35 Testo originario	OIC 35 Testo vigente
31. Le disposizioni del presente principio si applicano ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021	31. le disposizioni del presente principio si applicano ai bilanci con esercizio avente inizio dal 1° gennaio 2021 o da data successiva
33. Per il bilancio d'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2021 l'ente può: a. non presentare il bilancio comparativo 2020 ; b. nel caso di applicazione prospettica, non rilevare al fair value le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso del 2021 se la stima del fair value risulta eccessivamente onerosa. L'ente che si avvale di tale scelta ne dà informativa nella relazione di missione.	33. Per il primo bilancio d'esercizio redatto secondo le disposizioni del presente principio l'ente può: a. non presentare il bilancio comparativo; b. nel caso di applicazione prospettica, non rilevare al fair value le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso dell'esercizio se la stima del fair value risulta eccessivamente onerosa. L'ente che si avvale di tale scelta ne dà informativa nella relazione di missione.



Il testo originario del principio contabile approvato a **febbraio 2022** prevedeva, solo per coloro che utilizzavano l'OIC 35 nel bilancio chiuso o in **corso al 31 dicembre 2021**, alcune **disposizioni di prima applicazione**.

Il testo emanato consente a tutti di non presentare il **bilancio comparativo** del precedente esercizio e, nel caso di applicazione prospettica, di **non rilevare al fair value** le **transazioni non sinallagmatiche** intervenute nel corso dell'esercizio, **se la stima del fair value risultava eccessivamente onerosa**.

□ Perimetro e definizione di Ente del terzo settore

E' dato consolidato che, il legislatore ha perimetrato l'area del terzo settore distinguendo tra:

- ❖ enti appartenenti al Terzo settore che disponendo dei requisiti soggettivi ed oggetti previsti dall'art. 4, CTS, possono beneficiare della disciplina del Codice e sono sottoposti agli obblighi di bilancio ed obblighi diversi che ne derivano;
- ❖ enti non appartenenti al Terzo settore che si configurano quale entità collettiva non assoggettabile alla disciplina del CTS.
- L' art.4, CTS istituisce un'elencazione precisa degli enti e delle associazioni che per specificità giuridica fanno parte del Terzo settore:

□ Perimetro e definizione di Ente del terzo settore

- le organizzazioni di volontariato, ODV;
- le associazioni di promozione sociale, APS;
- gli enti filantropici;
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- le reti associative;
- le società di mutuo soccorso;
- gli altri enti del Terzo settore, che comprendono associazioni riconosciute e non riconosciute e fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché “gli altri enti di carattere privato diversi dalle società”
- Rami ETS/IS di enti religiosi;
- **Asd** quando esercitano come attività di interesse generale l’«organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche» e sono iscritti sia al Registro Unico Nazione del Terzo Settore (RUNTS), sia al nuovo Registro delle Attività Sportive (RAS) (1 luglio 2023)

❑ L' articolo 13 , CTS Obbligo di bilancio

- individua i contenuti fissi degli schemi di stato patrimoniale, rendiconto gestionale, con l'indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente, e della relazione di missione (comma 1);
- indica il contenuto minimo del bilancio degli ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o prevalentemente in forma commerciale;
- individua il principio guida nell'“afferenza alla gestione corrente” dell'ente (ad es. sono escluse le entrate relative al reperimento di fonti finanziarie ed ai disinvestimenti: alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni);
- Indica gli schemi di una struttura simile a quella della società che utilizza la nomenclatura dell'OIC;
- individua i “principi”, “postulati” e “finalità” confermando la composizione di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione previste dal decreto ministeriale DM 39/2020 (comma 3)
- dispone che gli enti del Terzo settore devono depositare presso il bilancio al RUNTS (comma 7) (ai sensi dell'art. 48, CTS)

❑ **L' articolo 48, co. 3, CTS Adempimenti e deposito di bilancio**

***Termine per il deposito del bilancio
30 giugno di ogni anno***



I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il **30 giugno di ogni anno**. Entro trenta giorni decorrenti da ciascuna modifica, devono essere pubblicate le informazioni aggiornate e depositati gli atti di cui ai commi 1 e 2, incluso l'eventuale riconoscimento della personalità giuridica

➤ I dubbi applicativi

La **non immediatezza** delle regole sui termini e sugli adempimenti del bilancio degli ETS con l'avvio dell'operatività del RUNTS, hanno fatto sorgere la necessità di attesi chiarimenti ed indicazioni relativamente ad alcune questioni applicative dell'**articolo 13 del CTS**, sia con riguardo agli enti che conseguono ex novo l'iscrizione al RUNTS, che alle ODV e alle APS, attualmente coinvolte nel procedimento di verifica della sussistenza dei requisiti per l'iscrizione al RUNTS medesimo



Sotto tale profilo, il **MLPS** si è pronunciato con la **Nota n. 5941** pubblicata in aprile 2022, esplicitando i criteri e le indicazioni nonché i presupposti per:

- **la deroga agli adempimenti di bilancio;**
- **lo sgravio amministrativo** affinché l'adeguamento alla disciplina non risulti oneroso per l'Ente

Il **DM 39/2020** ha previsto che:

« l'obbligo in capo agli enti del Terzo settore di attenersi agli schemi ministeriali a partire dall'esercizio finanziario nel quale l'ente medesimo ha conseguito l'iscrizione al RUNTS»,
31 dicembre 2021

La Nota **MLPS 5491/2022** chiarisce che:

in tutti i casi in cui tale iscrizione sia avvenuta in corso d'anno, si può configurare una **deroga** a tale vincolo soltanto nel caso di iscrizione conseguita nell'ultimo trimestre dell'esercizio finanziario (coincidente con l'ultimo trimestre dell'anno solare, nel caso in cui l'esercizio finanziario si identifichi con l'anno solare).

In questo senso, si vuole sovvenire all'esigenza di **non gravare** l'ente di un sovraccarico di **oneri amministrativi** - sproporzionato rispetto alla perseguita omogeneità del fine informativo - che deriverebbero dall'applicazione retroattiva degli schemi di bilancio alla parte preponderante dell'esercizio finanziario, nella quale l'ente non era qualificabile come ETS.

L'inquadramento che costituisce la chiave di lettura delle tematiche esplicitate dalla citata Nota, trova le basi sugli elementi soggettivi e oggettivi caratterizzanti l'ordinamento contabile degli ETS e gli effetti del RUNTS:

- a) ambito di applicazione soggettivo:** vincolatività dei modelli di bilancio per gli ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale;
- b) efficacia temporale:** gli ETS sono tenuti ad applicare i modelli di bilancio a partire dal bilancio dell'esercizio 2021 (primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del decreto medesimo);



*l'iscrizione nel RUNTS per le tipologie degli ETS diverse da quelle iscritte nella sezione "imprese sociali" del registro imprese, ha **effetto costitutivo**, in quanto comporta l'attribuzione della qualifica di ETS all'organizzazione iscritta, conformemente al dettato dell'articolo 4, comma 1 del Codice, che individua tra gli elementi costitutivi della figura giuridica dell'ETS appunto l'iscrizione al RUNTS*

La nota riprende tra l'altro le precedenti: Nota 19740 del [29/12/2021](#), "[Art-13-CTS-modelli-bilancio-DM-39-2020-ONLUS](#)"; Nota-5176-del-1604202, "[Indicazioni decorrenza adempimento bilancio sociale](#)"; Nota-11029-del-03082021-Approvazione-bilancio-sociale-2020-Fondazioni-Onlus-non-ancora-ETS.

Non riguarda gli enti iscritti nella sezione speciale "imprese sociali" del Registro imprese (imprese sociali, cooperative sociali – pur se ricomprese tra le "Onlus di diritto" – e società di mutuo soccorso); alle imprese sociali, in qualunque forma costituite, inclusi gli enti religiosi ex art. 1 comma 3 del d.lgs. 112/2017 si applicano infatti le disposizioni di cui all'articolo 9, comma 1 del d.lgs. 112/2017; alle cooperative sociali e alle SOMS le disposizioni specifiche previste dalla normativa speciale che le riguarda

➤ **gli enti neocostituiti**, che non esercitavano attività prima dell'iscrizione al RUNTS, qualora la relativa costituzione avvenga nell'ultimo trimestre dell'esercizio finanziario, possono redigere un unico bilancio d'esercizio comprendente il periodo temporale delle operazioni che intercorrono tra la data dell'iscrizione e la chiusura dell'esercizio finanziario e le operazioni dell'esercizio finanziario annuale successivo (naturalmente non vi è necessità di ricorrere alla deroga qualora l'ente, ancor prima di iscriversi al RUNTS, abbia volontariamente adottato gli schemi di bilancio di cui al D.M. n. 39/2020).

➤ **Sotto il profilo temporale**, nel caso in cui l'esercizio finanziario dell'ETS non coincida con l'anno solare (come ad esempio avviene per gli enti il cui esercizio decorre dal 1° settembre), in considerazione del dettato dell'articolo 3 del D.M. n. 39/2020, in tema di efficacia delle disposizioni contenute nel medesimo decreto – l'ETS dovrà predisporre il primo bilancio conforme alla modulistica al 31 agosto 2021, poiché l'inizio del proprio esercizio (1° settembre 2020) è successivo alla data di pubblicazione del D.M. n. 39/2020, avvenuta, come già ricordato, in data 18 aprile 2020.

La Nota ETS n. 5941/2022 del MLPS, riporta altresì quale **misura semplificativa**, la possibilità che gli enti tenuti alla redazione del bilancio, nonché agli adempimenti nei termini e con le modalità suddette, non presentino il bilancio comparativo 2020, così da evitare gli oneri amministrativi connessi alle operazioni di riclassificazione ex post delle voci di bilancio.

Detta ratio di semplificazione sottesa alla misura in parola si sposa coerentemente con il principio direttivo ex articolo 4, comma 1, lettera g) della legge n. 106/2016 di graduazione degli obblighi di rendicontazione in ragione della dimensione economica dell'attività svolta dall'ente, si deve ritenere ragionevolmente estendibile anche agli ETS che redigono il rendiconto per cassa ai sensi dell' articolo 13, comma 2 del CTS



	Iscrizione al RUNTS	Redazione del bilanci	Deposito del bilancio al RUNTS
<i>Enti costituiti nell'anno 2022 che ottengono iscrizione al RUNTS e tenuti a redigere il bilancio di esercizio (periodo di attività superiore ai 3 mesi)</i>	<i>Entro il 30 settembre dell'anno 2022:</i>	<i>Approvano alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex d.m. 39/2020</i>	<i>Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022</i>
	<i>Dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022:</i>	<i>Possono chiudere alla fine dell'anno 2023 il bilancio comprendente anche gli ultimi 3 mesi dell'anno 2022. Utilizzano i modelli ex d.m. 39/2020.</i>	<i>Depositano entro il 30/6/2024 il bilancio relativo all'anno 2023 che comprenderà anche gli ultimi 3 mesi del 2022</i>
<i>Enti costituiti prima dell'anno 2022 che ottengono l'iscrizione al RUNTS nel corso dello stesso (enti preesistenti privi delle qualifiche APS, ODV, Onlus)</i>	<i>Entro il 30 settembre dell'anno 2022</i>	<i>Approvano alla fine del 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex d.m. 39/2020</i>	<i>Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022</i>
	<i>Dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022:</i>	<i>Possono chiudere alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio utilizzando modelli non ex d.m. 39/2020</i>	<i>Depositano entro il 30/6 /2023 il bilancio relativo all'anno 2022 (anche se redatto con modulistica non ex d.m. 39/2020)</i>
<i>ODV/APS coinvolte nella trasmigrazione</i>	<i>Ottengono il perfezionamento dell'iscrizione al RUNTS nel corso del 2022</i>	<i>Approvano secondo la tempistica prevista il bilancio di esercizio 2021 utilizzando I modelli ex d.m. 39/2020</i>	<i>Depositano entro 90 giorni dall' iscrizione il bilancio 2021; Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio dell'anno 2022.</i>
<i>Onlus</i>	<i>Possono chiedere l'iscrizione al RUNTS entro il 31 marzo successivo all'autorizzazione della Commissione UE</i>	<i>Approvano i bilanci di esercizio 2021 e seguenti utilizzando i modelli ex d.m. 39/2020 indipendentemente dal momento dell'iscrizione al RUNTS.</i>	<i>Se iscritti nel 2022: Bilancio 2021: deposito entro il 30/06/22 per gli enti iscritti entro tale data; entro 90 gg. dall'iscrizione per gli enti iscritti dopo il 30/06/22 se il bilancio 2021 non era allegato alla domanda di iscrizione. Se iscritti nel 2023: Bilancio 2022: deposito entro il 30/06/2023 per gli enti iscritti entro tale data; entro 90 gg. dall'iscrizione per gli enti iscritti dopo il 30/06/23</i>

□ L'OIC 35 «principio contabile ad hoc»

L'approvazione e la pubblicazione della modulistica da parte del MLPS non si poteva ritenere esauriente rispetto alla disciplina di bilancio degli ETS, benché offra uno strumento elastico e per certi versi flessibile, non tratta le problematiche tecniche più specificamente contabili legate ad eventi ed operazioni ricorrenti.



Ovvero, l'applicazione dei principi contabili generali e del codice civile non possono offrire una rappresentazione esaustiva ed appropriata del modello contabile delle entità non lucrative.

L'OIC 35 ha l'obiettivo precipuo di addivenire ad un corpo di principi contabili *ad hoc* per il Terzo settore, ricordando le caratteristiche e le specificità degli ETS in tre punti principali:

- l'oggetto e l'attività di interesse generale, che possono includere a titolo esemplificativo, le prestazioni sanitarie, sociosanitarie, la ricerca scientifica, la formazione, il reinserimento nel mercato del lavoro, l'agricoltura sociale;
- il vincolo sul patrimonio e sull'assenza della finalità di lucro: non è possibile la distribuzione, nemmeno indiretta degli utili, all'infuori di una limitata casistica regolamentata dall'art. 8 del CTS;
- la trasparenza. Per le ragioni della trasparenza, tutte le realtà come associazioni, organizzazioni di volontariato o ONLUS che vogliono definirsi tali, devono assumere l'indicazione di "Ente del Terzo Settore" o dell'acronimo "ETS", curare libri sociali obbligatori e redigere i bilanci di esercizio e sociale.

- **Criteri finalità, postulati e previsioni specifiche**

il **bilancio degli ETS** deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze di coloro che forniscono risorse sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno.

Pertanto, spetta all'**organo amministrativo** di verificare la sussistenza del postulato della **continuità aziendale** che si sostanzia nel valutare la capacità dell'ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale di dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

- definisce i criteri :

a) **per 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 valutazione di alcune fattispecie tipiche degli enti del Terzo Settore.**

- individua le finalità del bilancio:

Il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative dei destinatari. 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 postulato di continuità aziendale:***

L'organo amministrativo deve verificare la sussistenza della continuità aziendale. A tale scopo, effettua una valutazione prospettica della capacità dell'ente con riferimento ad un prevedibile arco temporale futuro di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata predisponendo un budget o un bilancio previsionale che dimostri che l'ente ha, almeno per i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse sufficienti per svolgere la propria attività rispettando le obbligazioni assunte;

- ***le previsioni specifiche che riguardano:***

le **transazioni non sinallagmatiche**, dove assume particolare rilievo il modello contabile previsto per quelle vincolate;

le **quote associative** e apporti da soci fornitori, con indicazioni sull'iscrizione e sulla rilevazione degli stessi;

la **svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali**

❑ Le operazioni non sinallagmatiche

Le operazioni non sinallagmatiche, ossia le transazioni per le quali non è prevista una controprestazione: erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, contributi, danno luogo all'iscrizione nello stato patrimoniale di attività rilevate al *fair value* alla data di acquisizione.

In contropartita all'iscrizione nello stato patrimoniale (SP) delle attività sono rilevati i corrispondenti proventi nel rendiconto gestionale (RG) classificati sulla base della tipologia di attività svolta: area A,B,C,D,E, nella voce più appropriata, es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, ecc. . Ad esempio nel caso di erogazioni liberali in denaro, la rappresentazione contabile segue la seguente rilevazioni:

Danaro e valori in cassa C IV 3) (SP) @ Erogazioni liberali A 4) (RG)

le **erogazioni liberali**. Si tratta di atti che si contraddistinguono per la coesistenza di entrambi i seguenti presupposti:

- 
- a) l'**arricchimento del beneficiario** con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;
 - b) lo spirito di **liberalità**, inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione.

Le erogazioni liberali ricevute sono iscritte al *fair value* alla data di acquisizione delle stesse, se attendibilmente stimabile. L'OIC, in linea con il decreto MLPS distingue tra:

- erogazioni liberali **vincolate** – liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell'Organo amministrativo dell'ente, ad una serie di restrizioni e/o di vincoli che ne delimitano l'utilizzo, in modo temporaneo o permanente;
- erogazioni liberali **condizionate** – liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa.

Anche il Glossario del decreto ministeriale li definisce sulla base dei due presupposti:

arricchimento del beneficiario e

lo spirito di liberalità.



le erogazioni **liberali vincolate** a progetti specifici da organi istituzionali sono le liberalità assoggettate, per volontà *dell'Organo amministrativo o altre organo dell'ente, o per volontà del terzo (donatore), ad una serie di restrizioni e/o vincoli che ne delimitano l'utilizzo*, in modo temporaneo o permanente. Contabilmente qualora l'organo amministrativo dell'ente decida di vincolare le risorse ricevute a progetti specifici l'ente rileva l'accantonamento nella voce aggiunta in base a quanto disposto dal decreto ministeriale nel rendiconto gestionale A9) *"Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali"* , oppure E8) *"Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali"* quando le somme sono destinate alla copertura delle spese di supporto generale future. in contropartita alla voce di Patrimonio Netto Vincolato AII 2) *"Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali*. La rilevazione contabile segue la rappresentazione:

- **Accant. a riserva vincolata per decis.Organi (RG) @ Riserva vincolate da decisi .. (SP)**

La suddetta riserva è rilasciata in contropartita alla voce aggiunta in base a quanto disposto dal decreto ministeriale nel rendiconto gestionale **A10) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali"** , oppure **E9) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali") in proporzione all'esaurirsi del vincolo.** Nel caso in cui la durata del vincolo non sia definita, per stimare detta proporzione, si fa riferimento all'utilizzo previsto del bene nell'attività svolta dall'ente:



Le **erogazioni liberali vincolate da un donatore**, sono rilevate nell'attivo dello stato patrimoniale in contropartita alla voce del **Patrimonio Netto Vincolato AII 3) "Riserve vincolate destinate da terzi"**.

Immobili B II 1) (SP) @ Riserve vincolate destinate da terzi AII 3) (SP)

La riserva iscritta a fronte di erogazioni liberali vincolate è rilasciata in contropartita alla voce A4 "erogazioni liberali" del rendiconto gestionale, in proporzione all'esaurirsi del vincolo. Nel caso in cui la durata del vincolo non sia definita, per stimare detta proporzione, si fa riferimento all'utilizzo previsto del bene nell'attività svolta dall'ente Vedi allegato C del Decreto Ministeriale che definisce gli schemi fissi.

Le erogazioni **liberali condizionate** *aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa.*



I debiti per erogazioni condizionate, secondo la definizione contenuta nel decreto ministeriale sono “i debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall’ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell’iscrizione del debito nella voce in oggetto, occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell’attività donata”.

La rilevazione contabile segue la seguente rappresentazione:

- Immobile B II 1) (SP)@Debiti per le erogazioni liberali condizionate D 5) (SP)
Al momento del venir meno della condizione:
- Debiti per le erogazioni liberali condizionate D 5) (SP)@ Erogazioni liberali A 4) (GR)

Le **erogazioni liberali condizionate** sono rilevate nell'attivo dello stato patrimoniale in contropartita alla voce del passivo dello stato patrimoniale D5) "*debiti per le erogazioni liberali condizionate*". Successivamente, il debito per erogazioni liberali condizionate viene rilasciato in contropartita alla voce A4) "*erogazioni liberali*" del rendiconto gestionale, proporzionalmente al venir meno della condizione.

Le **altre erogazioni liberali**, diverse da quelle viste sopra, sono rilevate nell'attivo di stato patrimoniale in contropartita alla voce A4 "erogazioni liberali" del rendiconto gestionale. La quota destinata alla copertura dei costi relativi ad esercizi futuri è rilevata nei risconti passivi.

□ *Il fair value*

Il principio contabile OIC 35 dedica **i paragrafi 22,23,24** alla determinazione del *fair value*.

I principi contabili nazionali OIC prevedono la rilevazione al *fair value* unicamente con riferimento alle immobilizzazioni materiali acquisite gratuitamente. Per gli enti del Terzo Settore tale criterio si estende anche alle immobilizzazioni immateriali e alle rimanenze di magazzino ricevute gratuitamente. La valutazione al *fair value* di tali transazioni risponde alla rilevanza che assumono per detti enti rispetto ai soggetti profit. Una limitazione della possibilità di iscrizione al *fair value* delle stesse non fornirebbe un quadro fedele delle risorse ricevute dall'ente per svolgere la sua missione.

L'iscrizione delle attività al *fair value* avviene quando lo stesso è attendibilmente stimabile. Qualora il *fair value* non sia attendibilmente stimabile, l'ente ne dà conto nella relazione di missione. I beni acquistati ad un valore simbolico rispetto al loro reale valore di mercato sono contabilizzati secondo le previsioni per le transazioni non sinallagmatiche.

I beni di magazzino ricevuti gratuitamente nel corso dell'anno possono essere rilevati al loro *fair value* al termine dell'esercizio anziché al loro *fair value* al momento dell'iscrizione in bilancio.

Al riguardo l'OIC 35 specifica che, non si deve confondere l'acquisto ad un "prezzo simbolico" con l'acquisto ad un prezzo "significativamente inferiore" al valore di mercato. Ciò in quanto la locuzione "significativamente inferiore" è riferita ad un prezzo fortemente scontato, mentre quella di "prezzo simbolico" è riferita ad un prezzo pressoché irrisorio.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Monica Peta Dottore Commercialista Revisore Legale – Phd in scienze aziendali

monicapeta@studiopeta.it

Autore e coautore di :

**Bilanci e rendiconti degli enti del terzo settore; Operazioni straordinarie negli enti del terzo settore. Aspetti civilisti, contabili, fiscali;
Fusioni e scissioni degli enti del terzo settore; Gli Enti religiosi nel terzo settore. Aspetti civilisti, contabili fiscali, editi da Maggioli**