

## OIC 35: disciplina specifica per le entrate tipiche degli enti del Terzo settore

*Carlotta Armuzzi - Avvocato, Phd, Studio Gnudi e Associati*

IN QUESTO ARTICOLO TROVI ANCHE:

Esempi di scritture contabili

Riflettori puntati sul Terzo Settore. Dopo l'avvio del RUNTS, la modifica della disciplina IVA (pur se rinviata al 2024 dalla legge di Bilancio 2022) e l'approvazione degli schemi di bilancio specifici, arriva la versione definitiva del principio contabile specifico per gli enti del Terzo Settore: l'OIC 35, approvato dall'Organismo Italiano di Contabilità il 3 febbraio. Nella parte dispositiva, il principio contabile contiene, fra le altre, una serie di previsioni specifiche per la rappresentazione contabile delle "transazioni non sinallagmatiche", fattispecie tipiche degli ETS.

Il **principio contabile OIC 35**, come precisato nel comunicato stampa dal Consiglio di Gestione dell'Organismo Italiano di Contabilità, è stato predisposto a seguito dell'incarico ricevuto dal Ministero dell'Economia e delle finanze, sentito il Ministero del Lavoro, con cui veniva chiesto all'OIC di effettuare una valutazione delle **problematiche contabili specifiche degli enti del Terzo settore** per eventualmente integrare il corpo dei principi contabili vigenti.

**Leggi anche** [Nuovo OIC 35 per i bilanci degli enti del Terzo settore](#)

La complessità e la novità della materia riguardante la rappresentazione contabile degli enti appartenenti a un settore così esteso e rilevante per l'economia del Paese, si precisa nel comunicato stampa, ha portato l'OIC a programmare sin da subito una successiva fase di **post implementation review** volta a mettere a fuoco i problemi applicativi più rilevanti, sui quali eventualmente intervenire con documenti specifici.

### Prima applicazione del principio OIC 35

L'OIC 35 si applica ai **bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021**.

Sotto questo aspetto, una particolare attenzione viene posta al tema della prima applicazione del principio.

Ai sensi dei paragrafi 32-33 del principio, questo potrà essere applicato retrospettivamente, ai sensi dell'OIC 29, rideterminando i dati dell'esercizio di comparazione e apportando una rettifica per le variazioni di valore di attività/passività al saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente. In **alternativa**, si potranno determinare in via retrospettiva i dati dell'esercizio in corso iscrivendo le rettifiche di valore al saldo di apertura dell'esercizio, oppure applicare prospetticamente dall'inizio dell'esercizio le nuove disposizioni. È importante sottolineare che, al par. 33, l'OIC 35 consente all'ETS, eventualmente, di non presentare il bilancio comparativo 2020 o, nel caso di applicazione prospettica del principio, di non rilevare - come invece si dovrebbe fare, ci si soffermerà su questo specifico aspetto a breve - al **fair value** le **transazioni non sinallagmatiche** intervenute nel corso del 2021, qualora la stima ne risulti eccessivamente onerosa.

Il principio contabile in commento, dunque, delinea le principali **regole da seguire** per la

redazione del bilancio degli ETS e illustra la rappresentazione contabile dei costi e dei proventi figurativi, le indicazioni in tema di transazioni non sinallagmatiche da iscrivere al fair value nell'attivo patrimoniale, le particolarità afferenti le riserve vincolate e i debiti per erogazioni liberali condizionate, la determinazione dei fair value, i contributi pubblici, le quote associative, gli apporti da soci fondatori e la svalutazione delle immobilizzazioni.

Per tutte le altre operazioni, per le quali non è prevista una disciplina specifica, è confermata l'applicazione delle **regole ordinarie di rilevazione e valutazione** dei principi contabili OIC in vigore.

## Le transazioni non sinallagmatiche

Per "transazioni non sinallagmatiche" si intendono quelle transazioni che non prevedono una controprestazione e che danno luogo all'iscrizione nello stato patrimoniale di attività rilevate al fair value alla data di acquisizione quali, ad esempio, le erogazioni liberali, i proventi da 5 per mille, le raccolte fondi e i contributi.

L'OIC 35 dedica i paragrafi 22, 23 e 24 alla determinazione del fair value precisando, al par. 22, che l'iscrizione delle attività avviene a tale valore, quando lo stesso sia attendibilmente stimabile. In caso contrario viene richiesto all'ente di darne atto nella **relazione di missione**.

Ai paragrafi 23 e 24, l'OIC 35 precisa che i beni acquistati a un valore simbolico rispetto al loro reale valore di mercato sono contabilizzati secondo le previsioni per le transazioni non sinallagmatiche e che 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.

In generale, il principio qui in commento, a fronte di attività acquisite per mezzo di transazioni non sinallagmatiche prevede (paragrafi 17 e 10) la **rilevazione contabile, in contropartita** all'iscrizione delle attività nello stato patrimoniale, dei proventi nel rendiconto gestionale, classificati sulla base della tipologia dell'attività svolta (es. area A, B, C, D, E) e nella voce più appropriata (es. erogazioni liberali, proventi da 5 per mille, raccolta fondi, etc.). La *ratio* di tale previsione risiede nel fatto che il rendiconto gestionale da evidenza delle capacità dell'ente di attrarre risorse dall'esterno.

Qualora l'organo amministrativo dell'ente decida di vincolare le risorse ricevute a specifici progetti, l'ammontare del vincolo va rilevato nell'apposita riserva nel rendiconto gestionale, aggiunta in base a quanto disposto dal D.M. n. 39/2020 con le seguenti modalità:

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 All 2) "Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali" (par. 18. OIC 35).

Il venir meno del vincolo è contabilizzato, ai sensi del par. 19, dell'OIC 35, attraverso il decremento della riserva e la rilevazione dell'utilizzo in apposita voce del rendiconto gestionale, aggiunta in base a quanto disposto dal D.M. n. 39/2020:

A10) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali", oppure;

E9) "Utilizzo riserva vincolata per decisione degli amministratori"

in proporzione all'esaurirsi del vincolo. Nel caso in cui la **durata del vincolo non sia definita**, per stimare detta proporzione, si dovrà fare riferimento all'utilizzo previsto del bene nell'attività svolta dall'ente (ad esempio, vita utile). Questa rappresentazione consente di dar conto delle risorse destinate dall'ente ad attività future e delle risorse vincolate in passato dall'ente ed utilizzate nel corso dell'esercizio.

Diversa la gestione contabile nel caso in cui le transazioni non sinallagmatiche siano vincolate

dal donante. Per queste il principio contabile prevede, al par.20, che l'ente rilevi le attività in contropartita alla voce del patrimonio netto vincolato AIII 3) "Riserve vincolate destinate da terzi" e che rilasci la riserva in contropartita all'apposita voce di provento del rendiconto, di cui al descritto par. 19 del principio stesso.

La *ratio* di tale rappresentazione, ovvero di non rilevare immediatamente nel rendiconto gestionale le transazioni non sinallagmatiche vincolate dai donanti (ossia da terzi), risiede nel fatto che a differenza di quelle vincolate dagli organi istituzionali, tali transazioni non rientrano pienamente nella disponibilità dell'ente al momento della rilevazione iniziale.

### Esempio

Nell'anno X l'ente riceve un'erogazione liberale vincolata da terzi all'acquisto di un immobile che gli organi amministrativi dell'Ente decideranno di destinare ad uno specifico utilizzo (come ad es. potrebbe essere una mensa per indigenti), senza prevedere una scadenza per tale destinazione. L'immobile ha una vita utile di 20 anni. L'ente prevede di acquistare l'immobile nell'anno X+1 e in quello stesso anno prevede di destinarlo a mensa. L'ente stabilisce che esiste un vincolo di terzi che inizia all'anno X e termina con l'acquisto dell'immobile (X+1), da quel momento il vincolo è posto dagli organi istituzionali dell'ente senza che sia previsto un termine per questo vincolo.

Nel complesso, dunque, l'erogazione liberale è sempre vincolata e la durata del vincolo non è determinabile. Pertanto, il vincolo complessivo (di terzi e degli organi istituzionali) verrà rilasciato nel rendiconto gestionale lungo la vita utile dell'immobile coerentemente con il piano di ammortamento dello stesso (20 anni).

### Anno X

CIV Disponibilità liquide	a	AII 3) Riserve vincolate destinate da terzi
---------------------------	---	---

Con tale scrittura l'ente rileva l'erogazione liberale vincolata da terzi all'acquisto di un immobile.

### Anno X+1

BII immobilizzazioni materiali	a	CIV disponibilità liquide
--------------------------------	---	---------------------------

AII 3) Riserve vincolate destinate da terzi	a	A4) Erogazioni liberali
---	---	-------------------------

Con tale scrittura l'Ente rileva la conclusione del vincolo imposto da terzi, in considerazione dell'acquisto dell'immobile.

A9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali	a	AII2) Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali
---	---	--

Con tale scrittura l'ente rileva l'apposizione del vincolo interno, per la destinazione dell'immobile allo specifico utilizzo (ad es. mensa per indigenti).

A5) Ammortamento	a	Fondo ammortamento
------------------	---	--------------------

Con tale scrittura l'ente rileva l'ammortamento del bene

<b>A11 2)</b> Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali	a	<b>A10)</b> Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali
--	---	---

Con tale scrittura l'ente neutralizza l'effetto dell'ammortamento ed il rilascio della riserva

**Da Anno X+2 ad Anno X+20**

<b>A5)</b> Ammortamento	a	Fondo ammortamento
<b>A11 3)</b> Riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali	a	<b>A9)</b> Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali

Infine, si rende necessaria una precisazione relativamente ai **contributi pubblici**. Per questi, il par. 25, dell'OIC 35, prevede, qualora gli stessi siano in **"in conto esercizio"**, la rilevazione contabile in contropartita all'iscrizione delle attività nello stato patrimoniale, di **proventi nel rendiconto gestionale**, classificati sulla base della tipologia dell'attività svolta (es. area A, B, C, D, E) nella voce più appropriata.

Qualora, invece, siano **"in conto impianti"** prevede che vengano contabilizzati come i proventi da transazioni non sinallagmatiche con vincolo apposto dal donante.