

EROGAZ. LIBER.

Si deve, tuttavia, rilevare che risorse aventi diversa origine potrebbero essere integralmente impegnate per un progetto dall'organo amministrativo. È questo il caso in cui un ente che riceve 4 donazioni per un importo tale di 700 e raccoglie per tramite di attività diverse 500 decide di vincolare una somma pari a 800 per l'acquisizione di strumentazione idonea per laboratori medici.

Allo stesso tempo potremmo avere una discrasia temporale tra il momento in cui l'erogazione è ricevuta e la data in cui il vincolo viene definito dall'organo amministrativo. In tale circostanza, potremmo avere in un esercizio proventi in eccedenza che contribuiscono a determinare un avanzo economico (o ridurre un disavanzo) e in altro esercizio la rilevazione dell'accantonamento inerente alla sottostante obbligazione che comporta la rilevazione di un disavanzo (o il decremento di un avanzo).

A livello classificatorio, è utile osservare che l'intendimento del Minlavoro è stato quello di configurare i proventi da erogazioni liberali come proventi afferenti sempre all'area di interesse generale: la donazione, di fatto, è considerata come la volontà del donatore di "premiare" l'attività svolta, così da sostenerne l'operato. L'iscrizione dell'accantonamento, al contrario, risulta nel documento OIC iscrivibile nell'area delle attività di interesse generale o nell'area di supporto generale; potrebbe essere quest'ultimo caso (l'iscrizione nell'area di supporto generale) il caso dell'utilizzo dei proventi da 5 per mille per la gestione "strutturale" (manutenzione sede, pagamento affitti sede, etc.) dell'organizzazione.

A parere di chi scrive, in realtà ci potrebbero essere altri (limitati) casi in cui l'obbligazione potrebbe afferire anche all'area delle attività diverse (per es., per interventi in aree storicamente gestite dall'ente, ancorché estranee alle attività di interesse generale). Ciò detto, è chiaro che tali situazioni risultano, in ogni caso, marginali rispetto a quelle definite dall'OIC e possono egualmente essere rappresentate anche a livello espositivo di bilancio dall'ente incluso voci simili a quelle prospettate da OIC, sempre in base al principio per il quale l'ente può aggiungere in bilancio ulteriori voci, laddove queste contribuiscono a fornire una rappresentazione più chiara rispetto a quella che altrimenti sarebbe ottenuta.

Erogazioni liberali vincolate da terzi

La contabilizzazione delle erogazioni liberali con vincolo esterno prevede un sistema di contabilizzazione differenziato rispetto a quanto previsto per le erogazioni liberali che presentano un vincolo interno.

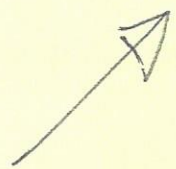
L'ente che ha ricevuto una donazione con un vincolo posto da terzi rileva come contrópartita dell'elemento donato iscritto nell'attivo una riserva iscritta in All 3) "Riserve vincolate destinate da terzi".

8. Transazioni non sinallagmatiche

156

Il bilancio c

156



- b) lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione)¹³⁷.

Non vi è dubbio alcuno che le liberalità siano alla base del sostenimento di molti Ets e che a tali poste debba essere riservata una disciplina particolare, che va oltre quanto previsto dai principi contabili nazionali "societari", poiché:

- i principi contabili nazionali vivono il fenomeno dal punto di vista del donante e non del beneficiario;
- le esistenti previsioni di legge e tecniche non colgono, a differenza di quanto già sviluppato dalla precedente prassi operativa, norme ad hoc per disciplina tali operazioni¹³⁸;
- non è possibile applicare le norme contabili delle società per analogia, poiché gli atti di liberalità non hanno natura sinallagmatica e fuoriescono dai normali paradigmi concettuali su cui le previsioni tecniche societarie sono articolate.

In questo contesto, il Glossario definisce i "contributi da enti pubblici" come i "proventi derivanti da accordi, quali le convenzioni, non caratterizzate da un rapporto di sinallagmaticità". Non sono menzionati i "contributi da enti privati", nonostante che a questi sia dedicata l'apposita voce "A6) Contributi da soggetti privati". D'altronde non vi è dubbio

¹³⁷ Tale definizione trova quasi piena corrispondenza con quanto definito da: TAVOLO TECNICO AGENZIA PER IL TERZO SETTORE PER L'ELABORAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI NON PROFIT, CNDCEC, OIC, Bozza di principio contabile per gli enti non profit, Principio n. 2 (2012), *L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit*.

¹³⁸ Talune brevi disposizioni sono contenute nei principi contabili nazionali con riferimento alla contabilizzazione delle donazioni effettuate e ricevute. Nello specifico, basti ai nostri fini rilevare che per l'impatto "economico":

- l'OIC 12 dispone che le liberalità ricevute (in quanto proventi operativi di natura accessoria) siano iscritte in conto economico alla voce "A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio" (OIC, OIC 12, par. 56);
- l'OIC 12 preveda specularmente che le liberalità effettuate siano iscritte (quali costi operativi di natura accessoria) tra i costi di cui alla voce "B14) Oneri diversi di gestione" (OIC, OIC 12, par. 84);

Contestualmente, sotto il profilo patrimoniale per le erogazioni liberali non monetarie:

- l'OIC 16, Immobilizzazioni materiali, prevede che "[l]e immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo. In ogni caso, il valore contabile dell'immobilizzazione non può superare il valore recuperabile" (OIC, OIC 16, par. 47);
- l'OIC 24, Immobilizzazioni immateriali, dispone che "[i] beni immateriali ricevuti a titolo gratuito non sono capitalizzabili, sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi valutativi attendibili" (OIC, OIC 24, par. 53).

che i soggetti di diritto privato (per es., le Fondazioni di origine bancaria o altre fondazioni di erogazione) possano erogare contributi, così come è possibile che un altro soggetto di diritto privato (od anche una persona fisica) possa provvedere all'erogazione di risorse sotto forma di contributi.

I "proventi del 5 per mille" sono, poi, individuati sempre dal Glossario come quei "proventi derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 per mille secondo quanto riportato nel sito dell'Agenzia delle entrate".

Spetta al redattore di bilancio, poi, verificare se sussistano altre operazioni che, pur non menzionate nel principio, possano essere sostanzialmente ricondotte alla più ampia categoria delle "transazioni non sinallagmatiche". Un esempio ricorrente è rappresentato dalle "sovvenzioni" definite dal Procurement and grants for European union external actions (PRAG) come "... una donazione finanziaria/un pagamento di natura non commerciale proveniente dal bilancio dell'Unione europea o del Fes, che l'amministrazione sovvenzionatrice eroga ad un determinato beneficiario allo scopo di finanziare:

- > un'azione intesa a contribuire al conseguimento di un obiettivo che rientri nell'ambito di una politica dell'Unione europea; oppure
- > il funzionamento (ossia le relative spese) di un organismo che persegua uno scopo d'interesse generale europeo o un obiettivo che rientri nell'ambito di una politica dell'Unione europea (sovvenzione di funzionamento).

L'organismo che firma una convenzione è denominato il beneficiario della sovvenzione e non va confuso con lo Stato beneficiario, il beneficiario finale dell'operazione né con il gruppo destinatario¹³⁹.

In ogni circostanza, è importante, come già osservato, adottare un sistema di classificazione dei proventi coerente con la complessità delle operazioni poste in essere e con l'allocazione dei pertinenti costi.

Nel caso in cui l'erogazione avvenga nel contesto di una campagna di raccolta fondi, il collegato eventuale provento dovrà essere iscritto nella Sezione C, secondo criteri che possono essere assimilati a quelli già esaminati. Laddove, invece, la liberalità sia ottenu-

¹³⁹ Si veda: EU (2019), Prag, Procurement and grants for European union external actions- A Practical Guide Applicable as of 15 July 2019. Per un approfondimento concernente la contestualizzazione della tematica delle sovvenzioni nell'ambito della normativa fiscale e contabile nazionale, si veda anche: DE SIMONE G., POZZOLI M. (2021), Ong e norme fiscali, dalla normativa speciale al Codice del terzo settore, in "Norme e Tributi", Il Sole 24 Ore, n. 11.

135

BEP.

X
X
X