

*Gli obiettivi del secondo principio contabile redatto da Agenzia per le onlus, Cndcec e Oic*

# Non profit, donazioni trasparenti

## Regolata la rappresentazione delle liberalità al terzo settore

Pagina a cura  
DI ANDREA FRADEANI

**R**egole chiare e uniformi per iscrivere e valutare le liberalità: è questo l'obiettivo del principio contabile n. 2 per gli enti non profit, emanato dal tavolo tecnico formato dall'Agenzia per il terzo settore, il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e l'Organismo italiano di contabilità. Il documento, in consultazione fino al 15 maggio 2012, disciplina la rilevazione iniziale, il successivo trattamento contabile e le informazioni da offrire in nota integrativa di una delle fonti di sostentamento più significative per molti degli operatori appartenenti al terzo settore: le donazioni ricevute da terzi.

**Le liberalità.** Il principio definisce la liberalità come l'atto caratterizzato da due presupposti: in primo luogo l'arricchimento del beneficiario, ossia l'ente non profit, derivante da una speculare riduzione della ricchezza appartenente al donante; quindi lo spirito di liberalità, inteso come mancanza di qualsivoglia costrizione o obbligazione gravante su quest'ultima parte. La causa del gesto, come evidenziato dal paragrafo n. 1 del documento, consiste «nella volontà dell'erogante di sostenere le finalità istituzionali e di utilità sociale dell'ente stesso»; si tratta, volendo fare degli esempi, non solo di donazioni, ma anche di beni o diritti economicamente apprezzabili ottenuti per eredità, legati, contributi o sovvenzioni provenienti da privati, società oppure altri enti.

Particolare attenzione deve essere prestata, non solo ai fini della loro rappresentazione nel bilancio d'esercizio, alla presenza di vincoli o di condizioni. Una liberalità è vincolata qualora sia sottoposta, generalmente per volontà del donante, a restrizioni, temporanee oppure permanenti, che ne delimitano l'impiego (per esempio: il lascito di un immobile affinché esso

venga utilizzato per un determinato progetto). La liberalità è condizionata, invece, quando da un accadimento futuro dipende la sua restituzione o il venir meno degli obblighi a essa connessi (per esempio: i contributi pubblici che richiedono, a pena della restituzione di quanto erogato, programmi pluriennali da rendicontare secondo termini e modalità definite).

**La rilevazione iniziale.** Le regole di rappresentazione dettate dal documento in parola seguono uno schema simile, sul piano logico, a quello adottato dagli Ifrs e ripreso pure, di recente, nel processo di restyling dei principi contabili nazionali. Dopo un primo paragrafo che individua lo scopo, il contenuto del documento e la nozione di liberalità (per il cui approfondimento è prevista una appendice), vengono affrontati la rilevazione iniziale, la valutazione e rilevazione successiva (indicati come «trattamento contabile») e, infine, le informazioni da offrire in nota integrativa.

La liberalità è rilevata nel momento in cui è ricevuta o quando in capo all'ente non profit si forma il diritto soggettivo, tutelabile in giudizio, a riceverla indipendentemente dalla presenza di vincoli o condizioni (da considerare, però, nella valutazione e rilevazione successiva); l'iscrizione avviene nell'attivo dello stato patrimoniale, nella classe che raccoglie la tipologia delle risorse così acquisite, considerando anche la loro prospettiva temporale, contro l'accredito, nel rendiconto della gestione, di un provento iscritto nella classe 1) Proventi da attività tipiche (da distinguere nelle sottovoci 1.2) Proventi da contratti con enti pubblici, 1.3) Proventi da soci e associati e 1.4) Proventi da non soci) oppure, qualora derivante da una specifica campagna di raccolta di risorse fondi, 2) Proventi da raccolta fondi. Quanto ricevuto non può quindi essere imputato direttamente ad incremento del patrimonio netto: le liberalità, infatti, sono una fonte di sostentamento significativa e tipica degli enti non profit che deve perciò concorrere, insieme agli altri costi e ricavi, alla formazione del risultato economico di periodo.

I beni o diritti in parola dovranno essere valutati, sempre in sede di rilevazione iniziale, considerando tanto la loro natura quanto la loro tipologia. Il criterio di valutazione indicato dal Principio contabile n. 2 è, salvo il caso delle liberalità monetarie, quello di un fair value «identificato dal valore di mercato o da altro valore capace di rappresentare i benefici economici che affluiscono all'Ente per mezzo di tale bene. I beni iscritti al fair value sono misurati tenendo in considerazione il principio della prudenza e possono essere supportati da valutazione peritale». Discutibile appare, invece, la previsione residuale del valore catastale nell'ipotesi di immobili di cui non è reperibile il fair value soprattutto considerando la norma di chiusura secondo cui, qualora sia impossibile una sua stima attendibile, «il bene non è iscritto nello stato patrimoniale, ma è illustrato nelle sue caratteristiche generali in nota integrativa».

**Il successivo trattamento contabile.** Il documento in consultazione prevede, con riferimento alla valutazione e rilevazione successiva, tre categorie di liberalità: le non vincolate, le vincolate e le condizionate.

Le prime seguono un trattamento contabile analogo a quello di beni o diritti simili acquistati sul mercato e, qualora consistano in beni pluriennali a vita utile definita, sono soggetti al normale processo di ammortamento; gli eventuali vincoli decisi in autonomia dagli amministratori o dagli associati comporteranno la mera riclassificazione, in sede di destinazione dell'avanzo economico, di un importo corrispondente alle risorse vincolate e non utilizzate dalla voce A.III) Patrimonio netto libero alla voce A.II.2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali.

In caso di liberalità vincolate, il trattamento contabile viene distinto a seconda che i beni siano destinati ad incrementare durevolmente il valore dell'en-

te (per esempio: gli immobili storici o di pregio), abbiano un impiego strumentale rispetto agli scopi istituzionali (per esempio: autovetture e immobili destinati all'operatività) o servano piuttosto a reperire risorse per l'attività istituzionale (per esempio: immobili da locare o vendere). Particolare attenzione alla destinazione, in sede di redazione del bilancio d'esercizio, dell'avanzo economico: una quota corrispondente ai proventi da liberalità vincolate, debitamente evidenziata attraverso un «di cui», dovrà essere accantonata nella voce A.II.3) Fondi vincolati destinati da terzi. Qualora la performance dell'esercizio non sia sufficiente ad ottenere tale risultato, la nota integrativa evidenzierà quanto ancora da vincolare nei periodi amministrativi successivi.

Per l'ultima categoria, quello delle liberalità condizionate, il Principio contabile n. 2 prevede la formazione, quando l'evento a cui è collegata la restituzione diviene probabile, di uno specifico fondo per rischi e oneri da collocare nella voce B.2) Altri; la contropartita nel rendiconto della gestione sarà rappresentata dalla voce 1.6) Oneri diversi di gestione oppure, qualora la fattispecie sia frequente, da una specifica voce della stessa macroclasse.

© Riproduzione riservata



