

Gli Enti Non Profit

ASPETTI CONTABILI E DI RENDICONTAZIONE

Francesco Capogrossi Guarna

Presidente Commissione Culturale Enti non profit dell'ODCEC di Roma

Roma, 10 aprile 2014

Tipologie di enti non profit (Principio contabile n.1 Tavolo tecnico È maggio 2011):

a. Associazioni riconosciute	art. 14 e segg., c.c.
b. Fondazioni riconosciute	art. 14 e segg., c.c.
c. Associazioni non riconosciute	art. 36 e segg., c.c.
d. Comitati	art. 36 e segg., c.c.
e. Fondazioni e associazioni bancarie	D.Lgs. 20.11.90, n.356; L. 23.12.98, n.461; D.Lgs. 17.05.1999, n. 153
f. Organizzazioni di volontariato	L. 11.08.1991, n.266; art.30 co.5 DL 29.11.2008 n.185
g. Cooperative sociali	L. 8.11.1991, n.381
h. Associazioni sportive	L. 16.12.1991, n. 398; art.90 L. 27.12.2002 n.289
i. Organizzazioni non governative	art. 28, L. 26.02.1987, n. 49
j. Enti di promozione sociale	art.3, co. 6, L. 25.08.1991, n.287
k. Enti lirici	D.Lgs. 29.06.1996, n.367
l. Centri di formazione professionale	L. 21.12.1978, n. 845
m. Istituti di patronato	L. 30.03.2001, n. 152
n. Associazioni di promozione sociale	L. 7.12.2000, n.383
o. Imprese sociali	D.Lgs. 24.03.2006 n.155, DM 24.01.2008

Gli obblighi di contabilità e di rendiconto per gli enti non profit:

- Dipendono dalla natura e dalla tipologia soggettiva dell'ente
- Sono previsti in ambiti diversi (*ad es. civilistico, fiscale, norme speciali di settore, atti di indirizzo e linee guida*)
- Possono interessare tanto l'attività istituzionale quanto quella a rilevanza commerciale ovvero decommercializzata
- Vincolano l'ente sotto il profilo sia formale che sostanziale
- Tutelano i c.d. portatori di interesse interni all'ente (*ad es. i soci, l'organo direttivo o di amministrazione*) e i terzi (*ad es. i donatori, lo stato, il fisco, la collettività*) garantendo il rispetto delle norme e il perseguimento degli scopi istituzionali dell'ente

Principali riferimenti

Esistono alcuni riferimenti principali in materia di *contabilità e bilancio* (o rendiconto) per gli enti non profit.

Tuttavia in molti casi vi è l'assenza di vincoli contabili o di bilancio.

Considerata la estrema varietà dei soggetti non lucrativi è opportuno che ciascun ente, ancorché non obbligato:

- *ponga in essere adeguate scritture contabili e un impianto informativo-contabile generalmente accettato dalla prassi professionale*;
- *si conformi ad uno schema di bilancio o rendiconto il più vicino possibile alle proprie esigenze informative nonché ai vincoli che più direttamente lo riguardano (ad es. per fruire di regimi agevolativi fiscali o per assumere qualifiche speciali es. Onlus).*

Principali riferimenti È trasparenza e schemi di bilancio

Ciò pone questioni nella redazione dei documenti (*consuntivi e preventivi*) a fini di trasparenza, in conseguenza delle finalità non lucrative proprie di ciascun ente (es. *divieto di distribuzione, anche in forme indirette, degli avanzi della gestione, riserve e patrimonio; l'obbligo di impiego degli avanzi per le finalità tipiche; l'obbligo di devolvere il patrimonio in caso di scioglimento*).

La rappresentazione dei fatti gestionali di un ente non profit pone quindi aspetti di rilievo sullo schema del bilancio o del rendiconto annuale da adottare, talvolta espressamente richiesto dalle norme a carattere fiscale o speciale ma in altri casi non chiaramente vincolante in termini di schemi e struttura.

Spesso, proprio la mancanza di precisi riferimenti in materia contabile rischia di rendere la situazione patrimoniale, economica e finanziaria non comprensibili o addirittura privi di valore legale.

Principali riferimenti obbligatori

I **riferimenti** da richiamare in via obbligatoria sono:

- 1) **Civilistico**
- 2) **Fiscale**
- 3) **Leggi speciali**
- 4) **Altre fonti di indirizzo** (*Raccomandazioni, Linee guida, Principi contabili*)

1) Obbligo civilistico

L'art.18 c.c., sulla responsabilità degli amministratori, prevede **l'obbligo di mandato** rinviano all'art.1713 c.c. ove deve assolversi **l'obbligo di rendiconto** (*il mandatario deve rendere al mandante il conto del suo operato e rimmettergli tutto ciò che ha ricevuto a causa del mandato*)

L'art. 20 c.c. prevede che **l'assemblea sia convocata una volta l'anno per l'approvazione del bilancio da parte delle persone giuridiche** (DPR n.361/2000).

Per gli enti non lucrativi (*libro I del codice civile*) vi è, inoltre, la **facoltà (e non l'obbligo)** di adottare i medesimi **libri contabili e sociali** previsti *civilisticamente* per le società di capitali.

1) Obbligo civilistico

Eventuali libri contabili e sociali previsti dal codice civile (facoltà):

1) libri e scritture ai sensi dell'art.2214 c.c. e ss. e tra questi il libro giornale (art. 2216 c.c.) e quello degli inventari (art. 2217 c.c.);

2) i libri sociali (soci, assemblee, decisioni degli amministratori, collegio sindacale o del revisore), anche eventualmente bollati (artt. 2421 e 2478 c.c.).

Nota

La corretta tenuta dei libri sociali può risultare altresì necessaria per avvalersi di norme fiscali (ad es. quelle ex art. 148 co. 3 del TUIR che richiedono ad es. la previsione statutaria dei requisiti di cui al co.8 lett. e) e tra questi i Ícriteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti .

2) Obbligo fiscale

Tali vincoli si riferiscono, secondo previsioni, modalità e finalità differenti, alle seguenti fattispecie:

2.1 *Enti non commerciali* (art.73 co.1 lett. c) TUIR)

2.2 *Enti non commerciali Í associativiÎ* (art.148 co. 3 e segg. TUIR e art.4 co. 4, secondo periodo e co.6 e 7 DPR n.633/72)

2.3 *ONLUS* (art.10 e seguenti DLgs n.460/97)

2.4 *Enti non commerciali e ONLUS soggetti ad altri vincoli*

2.4.1 *Enti ammessi al contributo Í 5 per milleÎ*

2.4.2 *Enti che ricevono erogazioni liberali*

2.4.3 *Enti che effettuano raccolte pubbliche di fondi*

2.1 Enti non commerciali (art.73 co.1 lett. c) TUIR e art.4 DPR n.633/72)

ATTIVITÀ ISTITUZIONALI

Non esiste in modo espresso uno specifico obbligo di tenuta contabile e/o di rendiconto per le sole *attività istituzionali* se non l'opportunità di sintetizzare le operazioni e i fatti amministrativi della gestione sociale in un documento consuntivo per esigenze interne o esterne.

È comunque evidente che l'ente debba essere vincolato ad un rendiconto (*consuntivo o preventivo*) È in primis- nel rispetto dell'atto costitutivo e dello statuto.

È dunque consigliata la redazione di un rendiconto economico e finanziario per vincere presunzioni (ad es. fiscali, per informare gli associati dell'andamento della gestione e per verificare l'adeguatezza del sistema organizzativo interno).

2.1 Enti non commerciali - attività istituzionali

A tal fine può essere utilizzato: libro cassa e banca; registro prima nota; piano dei conti; schede contabili o partitari.

Il bilancio preventivo non è obbligatorio ma può essere previsto per statuto. In genere la sua previsione dipende dalla tipologia di ente, dalle sue finalità e dalle sue dimensioni.

Risoluzione Agenzia Entrate n.126/E del 16/12/2011

Con riferimento al rendiconto annuale economico e finanziario indicato nell'art.20 secondo periodo DPR n.600/73, l'Agenzia delle Entrate lo intende vincolante in ogni caso per un ente non commerciale, richiesto indipendentemente dalle modalità gestionali e organizzative nonché dalla qualificazione dell'attività svolta.

2.1 Enti non commerciali - attività istituzionali

Risoluzione n.126/E del 16/12/2011

Tale adempimento (*inclusa la tenuta di scritture e documenti amministrativo-contabili sottostanti*) ha quindi finalità di tipo interno associativo e informativo sia per i soci che per i terzi, con riferimento alla gestione economica e finanziaria del patrimonio dell'ente, ma anche con valenza probatoria per gli organi di controllo ai fini di una corretta qualifica fiscale del soggetto, attraverso l'esame dei parametri qualitativi e quantitativi (si veda l'art.149 del TUIR).

Manca tuttavia una diretta conferma di tale obbligo nelle previsioni legislative tributarie sugli enti non commerciali che non svolgono altre attività (es. commerciali) al di fuori di quella principale statutaria (se non per le associazioni fiscalmente agevolate).

2.1 Enti non commerciali **ATTIVITÀ COMMERCIALI**

L'art.20 co.1 del DPR n.600/1973 richiama, invece, le scritture contabili degli enti non commerciali relativamente **all'attività commerciale (abituale)** eventualmente esercitata (ai fini della deduzione dei costi afferenti sia per la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti ex art.19-ter DPR n.633/72)

Il richiamo ai **vincoli di contabilità (libri, registri e regimi)** è:

- art.14, scritture imprese e società commerciali (regime ordinario)**
- art.15, inventario e bilancio**
- art.16, registro beni ammortizzabili**
- art.18, imprese minori (regime semplificato)**

Per gli enti in **regime semplificato** è possibile **optare** per la determinazione **forfetaria** del reddito di impresa ai sensi dell'art. **art.145 TUIR**, fatto salvo il regime della **L. n. 398/1991** per le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco ex art.9-bis DL n.417/91 conv. L. n.66/92.

2.1 Enti non commerciali - attività commerciali

In tal caso tutti gli enti non commerciali hanno **l'obbligo** di:

- tenere una **contabilità separata** per l'attività commerciale eventualmente esercitata (art. 144 co. 2 del TUIR);
- **individuare i beni relativi all'impresa dell'ente** (art. 144 co.3 TUIR) per la quale si applicano le disposizioni di cui all'art. 65 co. 1 e 3-bis del medesimo TUIR.

Risoluzione Agenzia Entrate del 13/03/2002 n. 86/E

La tenuta di una contabilità separata non prevede l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.

La tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti strutturato in modo da poter individuare le voci destinate all'attività istituzionale e quelle dell'attività commerciale non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti.

2.1 Enti non commerciali - attività commerciali

Ai fini della detrazione Iva: art. 19-ter DPR n.633/1972

La tenuta della **contabilità separata ai fini IVA**:

1. è **condizione** per la detrazione IVA;
2. rappresenta un **onere** (non un obbligo) nel caso l'ente intenda detrarsi IVA sugli acquisti commerciali.

Deducibilità dei costi commerciali e Í promiscuî

Ai fini della **deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi riferibili all'area commerciale**, tutta l'attività dell'ente deve essere suddivisa tra area ***istituzionale*** e ***area commerciale***.

Ciascuna area può ricomprendere al suo interno anche quelle attività di tipo **Í promiscuoî** riferibili a beni e servizi utilizzati sia per l'ambito istituzionale sia commerciale.

2.1 Enti non commerciali - attività commerciali

Per le spese relative a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività il limite di deducibilità è determinato sulla base del rapporto tra:

- l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi secondo pro-rata (art. 144 co. 4 del TUIR), valore determinabile al termine di ogni esercizio (pro-rata).

$$\frac{\text{RICAVI e PROVENTI IMPRESA (att. comm.le)}}{\text{TOTALE DEI RICAVI E PROVENTI (ist.le + com.le)}} = \%$$

Ai fini lva per gli acquisti promiscui è possibile:

1. la detrazione in base a criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi utilizzati;
2. in base a pro-rata in mancanza di elementi certi e facilmente determinabili.

2.2

Enti non commerciali associativi

Art.148 co.3 TUIR e art.4 co. 4, secondo periodo e co.6 e7 DPR n.633/72

Tali enti si avvalgono di particolari agevolazioni fiscali essendo obbligati altresì a soddisfare i requisiti di qualifica di ente non commerciale e all'invio telematico del mod. EAS ex art.30 DL 185/2008 conv. in L. n.2/2009.

Hanno l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico-finanziario secondo le disposizioni statutarie. [clausole ex art.148 co.8 lett. d) TUIR e art.4 co.7 lett. d) DPR n.633/72]

Il monitoraggio fiscale di tale obbligo avviene con l'indicazione nel mod.EAS al punto 11) che è redatto il rendiconto economico-finanziario. La mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale, determina la non applicabilità delle disposizioni agevolative concernenti la non commercialità.

2.2

Enti non commerciali associativi

Art.148 co.3 TUIR e art.4 co. 4, secondo periodo e co.6 e7 DPR n.633/72

Tale rendiconto annuale (Circolare Min.Finanze n.124/E del 12.05.1998):

- prescinde dal regime contabile adottato dall'ente;
- non riguarda gli elementi patrimoniali;
- interessa l'attività istituzionale, commerciale e decommercializzata ;
- deve essere redatto e approvato secondo modalità stabilite nello statuto ai fini di trasparenza e controllo della gestione;
- comporta l'obbligo di conservare la documentazione di supporto (anche non fiscale) ex art. 22 DPR n.600/73 (*scritture a norma dell'art.2219 c.c. conservate fino a quando non sono definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale di cui all'art.2220 c.c.*)

La redazione di un bilancio (secondo gli schemi accettati e riconosciuti) soddisfa detto obbligo (cfr. *Circolare Ministero delle Finanze n. 124/E del 12/5/1998*).

2.3

ONLUS (art.10 e seguenti DLgs n.460/1997)

L'art.10 co.1 lett. g) prevede l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale (requisiti statutarî).

L'art.20-bis del DPR n.600/1973 disciplina le scritture contabili delle ONLUS, diverse dalle società cooperative, prevedendo gli obblighi a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti in relazione:

- 1) alle attività complessivamente svolta (co.1 lett.a), commi 2, 3, 4);**
- 2) alle attività direttamente connesse (co.1 lett.b);**
- 3) alla relazione di controllo di uno o più revisori (co.5).**

2.3

ONLUS (art.10 e seguenti DLgs n.460/1997)

ART.20-bis DPR n.600/1973 -(co.1 lett.a)- Attività complessiva

Le ONLUS devono:

- **redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche che esprimano con compiutezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione;**
- **rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali;**
- **conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'art. 22 del DPR n.600/73.**

(cfr. Circolare Ministero delle Finanze 26/6/1998 n.168/E)

2.3

ONLUS (art.10 e seguenti DLgs n.460/1997)

ART.20-bis DPR n.600/1973 - co.2 -

Gli obblighi si considerano assolti per l'attività complessiva in presenza di:

- 1. libro giornale**
- 2. libro degli inventari**
- 3. libri tenuti in conformità artt.2216-2217 c.c.**

La norma non vincola ad un regime contabile ma il richiamo, salvo deroga del co.3, è sostanzialmente ad una contabilità ordinaria.

Art.20-bis DPR n.600/73 - co.3 -

Deroga scritture art.20-bis co.1 lett.a) per le ONLUS, in caso di proventi complessivi annuali (attività istituzionali e connesse) inferiori a € 51.645,69 (importo fisso), dall'anno successivo.

2.3

ONLUS di diritto ex art.10 co. 8 e 8-bis DLqs n.460/97

Art.20-bis DPR n.600/73) - co.4 È

Le Onlus di diritto:

- ***enti di volontariato iscritti nei registri regionali (art.3 co.3 L. n.266/91);***
- ***organizzazioni non governative ONG__riconosciute idonee (L.49/1987).***

Possono tenere in luogo delle scritture previste dal co.1 lett.a):

- ***il rendiconto entrate e spese complessive (scritture e documento finale)***
- ***nei termini e modi dell'art.20, co.2 DPR n.600/73;***
- ***conservato ai sensi dell'art.22 DPR n.600/73.***

2.3

ONLUS di diritto ex art.10 co. 8 e 8-bis DLgs n.460/97

Altri riferimenti di bilancio nella normativa per le Onlus di diritto

- **Organizzazione di volontariato È art. 3 co.3 L. n. 266/1991**

Negli accordi degli aderenti **È** devono essere stabiliti **l'obbligo di formazione del bilancio**, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti, nonché le modalità di approvazione dello stesso da parte dell'**Assemblea** degli aderenti.

- **Organizzazione non governativa ONG È**

Previsione di idoneità ex art.28 L.n. 49/1987 lett. h), i) se:

h) presentano i **bilanci analitici** relativi all'ultimo triennio e documentino la tenuta della **contabilità**;

i) si obbligano alla presentazione di una **relazione annuale** sullo stato di avanzamento dei programmi in corso.

2.3

ONLUS (art.10 e seguenti DLgs n.460/1997)

Art.20-bis co.1 lett.b) DPR n.600/73) È Attività direttamente connesse

Obbligo di tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli artt.14, 15, 16 e 18 DPR n.600/73.

La separata tenuta delle scritture contabili relativamente alle attività connesse costituisce condizione essenziale per l'applicazione delle agevolazioni fiscali alle ONLUS.

Contabilità Í minorel

In caso di ammontare annuale dei ricavi:

< Ö15.493,71 per attività di servizi

< Ö25.822,84 per altre attività

Gli adempimenti possono essere assolti ai sensi del co.166 art.3 L.662/96 (tuttora applicabile alle ONLUS ancorché abrogato con la L. n.244/2007)

2.4 Enti non commerciali e ONLUS soggetti ad altri vincoli

2.4.1 Enti ammessi al contributo Í 5 per milleÎ

Obbligo di redigere apposito e separato rendiconto dal quale risulti, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente la destinazione delle somme attribuite (criterio di cassa) utilizzando apposito modulo dei Ministeri competenti.

Il documento deve essere redatto entro un anno dalla ricezione del contributo (art.3 co.6 L.31.12.2007 n.244) e trasmesso entro i successivi 30 giorni da parte dei soggetti che hanno percepito somme per 5 per mille:

- Superiori ad Ö15.000 per il 2008
- Superiori ad Ö20.000 per il 2009 e esercizi successivi.

Riferimenti normativi

(DPCM del 19/3/2008, del 3/4/2009 e del 23/4/2010, art.33 co. 11 L. n.183/2011, art.23 co.2 DL 6/7/2012 conv. L. 7/8/2012 n.135).

Obbligo dall'esercizio finanziario 2008 e già dal 2006 ai sensi dell'art.3 del DM **Ministro Economia e Finanze 02/04/09 per le associazioni sportive dilettantistiche.**

2.4 Enti non commerciali e ONLUS soggetti ad altri vincoli

2.4.1 Enti ammessi al contributo Í 5 per mille

L'invio è alle Amministrazioni competenti all'erogazione secondo gli indirizzi e le modalità da queste previste:

- **Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali**: enti del volontariato
- **Presidenza del Consiglio dei Ministri** È D.A.R.T.S. - Ufficio per lo Sport per le associazioni sportive dilettantistiche
- **Ministero dell'Interno**: Comuni
- **Ministero della Salute**: enti della ricerca sanitaria
- **Ministero Università e Ricerca Scientifica** MIUR: enti culturali

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha emanato (dicembre 2010 e luglio 2013) le Í linee guida per la predisposizione del rendiconto circa la destinazione delle quote del Í 5 β dell'ErpefÍ fornendo le necessarie istruzioni ed un MODELLO FAC-SIMILE, ancorché non obbligatorio.

2.4 Enti non commerciali e ONLUS soggetti ad altri vincoli

2.4.2 Enti che ricevono erogazioni liberali

Deducibilità ai sensi dell'art. 14 co. 2 del DL 35/2005 conv. in L.n.80/2005
(liberalità in denaro o in natura da persone fisiche o da enti soggetti a Ires in favore di ONLUS, APS, Fondazioni culturali e di ricerca deducibili dal reddito nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, e, comunque, nella misura massima di € 70.000 annui)

Circolare Agenzia Entrate n.39/E del 19/8/2005

Presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

2.4.2 Enti che ricevono erogazioni liberali

In particolare ai fini del rendiconto:

- lo stato patrimoniale fornisce una rappresentazione statica del patrimonio dell'ente, distinguendo l'attività istituzionale, accessoria, di raccolta fondi e la gestione del patrimonio finanziario;
- il rendiconto gestionale ha contenuti e connotati tipici diversi da quelli del conto economico, fornisce evidenza di risultati finanziari e informazioni economiche indicando tipologia e qualità delle risorse, sia in entrata che in uscita.

Secondo l'agenzia Entrate è auspicabile una relazione sulla gestione che, in mancanza della nota integrativa prevista per i bilanci delle società, potrebbe adempiere ad una funzione esplicativa delle voci di bilancio e fornire ai terzi che hanno a vario titolo rapporti con l'ente (utilizzatori dei servizi, sovventori, organi di controllo) informazioni utili relativamente ai risultati, in termini non monetari, e ai riflessi sociali generati dall'attività istituzionale.

2.4 Enti non commerciali e ONLUS soggetti ad altri vincoli

2.4.3 Enti che effettuano raccolte pubbliche di fondi

Art.26 DLgs. n. 460/97 (norma di rinvio alle ONLUS art.2 DLgs. n.460/97)

Art.143 co.3 lett. a) TUIR; Art. 20 co.2 DPR n. 600/73

Gli enti che effettuano tali raccolte sono *obbligati* a:

- redigere, **entro quattro mesi** dalla chiusura dell'esercizio,
- **apposito e separato rendiconto** da cui devono risultare in modo chiaro e trasparente, **anche con relazione illustrativa**, le entrate e le spese di ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione (**criterio di cassa**).

Il monitoraggio fiscale di tale obbligo avviene con l'indicazione nel mod.EAS al punto 34) che è per la raccolta fondi viene redatto apposito rendiconto finanziario.

2.4.3 *Enti che effettuano raccolte pubbliche di fondi*

Tale obbligo di rendiconto per le raccolte pubbliche:

- salvaguardia i principi di trasparenza e correttezza dei fatti di gestione;
- prescinde da altro bilancio o rendiconto;
- richiede l'Indicazione di entrate e spese di ciascuna manifestazione;
- ne prevede la sua tenuta e conservazione ex art.22 DPR 600/73;
- riguarda gli enti a prescindere dal regime contabile fiscale adottato;
- non riguarda l'Ente che non ha esercitato alcuna delle predette raccolte (*Risoluzione Agenzia Entrate n.126/E del 16/12/2011*).

3) Leggi speciali (di maggior interesse)

3.1 Associazioni sportive dilettantistiche riconosciute a fini sportivi dal CONI (iscritte al registro)

Ai sensi dell'art.90 co.18 lett.f) L. n.289/2002 modif. dalla L. 128/2004 hanno l'obbligo di prevedere nello statuto la redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari.

Le società sportive dilettantistiche di capitali e le società cooperative, ancorché senza scopo di lucro, ai sensi degli artt. 2423 ss. c.c. debbono obbligatoriamente adottare gli schemi di Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa con l'applicazione di specifici criteri di valutazione, oltreché il rispetto di determinati principi.

3.1 Associazioni sportive dilettantistiche riconosciute a fini sportivi dal CONI (iscritte al registro)

L'Amministrazione finanziaria ha esemplificato nell'apposita Guida al contribuente n. 81 (febbraio 2000), lo schema di rendiconto per ambiti di gestione che possono adottare i predetti soggetti con riguardo anche alle voci ed importi a carattere promiscuo.

Ai sensi dell'art.25 co.5 L n. 133/1999 è inoltre previsto che:

I pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo superiore a € 516,46, tramite conti correnti bancari o postali ovvero secondo altre modalità idonee a consentire lo svolgimento di efficaci controlli. L'inosservanza comporta:

- **la decadenza dalle agevolazioni di cui alla L. n.398/1991**
- **l'applicazione delle sanzioni previste dall'art.11 DLgs n.471/1997 in materia di imposte dirette, di Iva e di riscossione dei tributi.**

Gli enti conservano, altresì, copia della documentazione relativa ai propri incassi e pagamenti per il periodo previsto dall'art. 43 DPR n.600/73 (art.5 co.4 DM 473/99)

3.2 Associazioni di Promozione Sociale APS

L'art.3 co.1 lett. h) L. n.383/2000 prevede l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari.

L'art.4 co.2 prevede l'obbligo per almeno tre anni della conservazione della documentazione, con l'indicazione dei soggetti eroganti, relativa alle risorse economiche di cui al comma 1, lettere:

- b) [eredità, donazioni, legati],***
- c) [contributi statali, regionali, di enti locali o enti pubblici],***
- d) [contributi Unione Europea e organismi internazionali],***
- e) [entrate da servizi convenzionati]***
- g) [erogazioni liberali degli associati e dei terzi].***

3) Leggi speciali (di maggior interesse)

3.3 Impresa sociale (L n.118/2005 e DLgs n.155/2006, art.10 e Decreti ministeriali attuativi approvati il 24/01/2008)

Deve, in ogni caso, tenere il libro giornale e degli inventari (conformi agli artt.2216 e 2217 del c.c.), nonchè redigere e depositare presso il registro delle imprese un apposito documento che rappresenti adeguatamente la *situazione patrimoniale ed economica dell'impresa*.

Deve, inoltre, redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio sociale, secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali (*approvato il 24/01/2008*).

4) Altre fonti di indirizzo

4.1) Raccomandazioni Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili CNDCEC (Commissione Aziende non profit) emanate a partire dal 2001 fornendo un quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit ANPI

- 1. Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle ANP;**
 - 2. La valutazione e descrizione delle liberalità nel bilancio di esercizio delle ANP;**
 - 3. La nota integrativa e la relazione di missione;**
 - 4. Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto;**
 - 5. I sistemi e le procedure di controllo delle ANP;**
 - 6. Le immobilizzazioni;**
 - 7. il bilancio sociale delle ANP: principi generali e linee guida per la sua adozione;**
 - 8. I conti d'ordine;**
 - 9. Il bilancio di gruppo;**
 - 10. Gli indici e gli indicatori di performance nelle ANP impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati;**
- Sistema di verifica responsabilità e trasparenza nelle ANP.**

4.1) Raccomandazioni Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili CNDCEC relative al quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit ANPI

Tali indirizzi, non vincolanti né obbligatori, tengono conto della varietà di soggetti giuridici del settore non lucrativo, e del settore di attività.

In base alle raccomandazioni (in particolare la n.1) gli schemi di rappresentazione sono così individuati, il cui contenuto minimo è:

1. Stato Patrimoniale **È senza e con attività accessorie strumentali (Attività, Passività, Conti d'Ordine ~~D~~ riprendendo la struttura base degli artt.2424 c.c. e segg. con modifiche e aggiustamenti);**
2. Rendiconto della gestione (proventi e oneri);
3. Nota Integrativa;
4. Prospetto della movimentazione delle componenti di patrimonio netto;
5. Relazione di missione (o conto morale);
6. Relazione dell'~~D~~organo di controllo (ove previsto).

4.2) Atti di indirizzo e Linee guida dell'Agencia per il Terzo settore È ex Agencia per le Onlus - [organismo soppresso dal 02/03/2012 dall'Art.8 co.23 DL n.16/2012 conv. in L. n.44/2012 le cui funzioni sono state trasferite al Ministero del Lavoro e Politiche sociali]

- 1) linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit (atto di indirizzo n.6 È delibera del 11/02/2009)**
- 2) linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit (atto di indirizzo n.11 È delibera n.147 del 15/04/2011)**
- 3) linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali (febbraio 2010)**

OBIETTIVI

Redigere specifici modelli di bilancio e con struttura uniforme, che consentono a tutti gli interessati di fornire le informazioni delle gestioni non lucrative.

La proposta degli schemi di bilancio assume quale punto di partenza le raccomandazioni del CNDCEC con modifiche e integrazioni.

Gli enti destinatari sono numerosi in base a norme del codice civile o di leggi speciali o fiscali (tra cui rientrano le ONLUS), ma anche in base alle specifiche attività svolte.

4.2) Atti di indirizzo e Linee guida dell'Agenzia per il Terzo settore È ex Agenzia per le Onlus

DOCUMENTI DI BILANCIO:

- 1) Stato Patrimoniale**
- 2) Rendiconto gestionale**
- 3) Nota integrativa**
- 4) Relazione di missione**

In caso di attività ÍproduttivaĀ tipica (es. ospedali, scuole, centri di assistenza, musei, ecc.), il Rendiconto gestionale può essere integrato con un apposito Conto Economico gestionale.

Ciò vale anche per gli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale).

Gli enti in forma societaria (cooperative sociali, imprese sociali in forma societaria, società sportive dilettantistiche di capitali), devono redigere gli schemi di bilancio previsti dal codice civile per la loro forma giuridica.

4.2) Atti di indirizzo e Linee guida dell'Agenzia per il Terzo settore È ex Agenzia per le Onlus

Schema Stato Patrimoniale

- secondo quanto previsto per le società dall'art. 2424 del codice civile, con alcune modifiche e aggiustamenti;
- il patrimonio dell'attività istituzionale non risulta separato rispetto a quello dell'attività accessoria poiché sotto l'aspetto patrimoniale, per lo svolgimento dell'attività accessoria l'ente non profit può fare uso:
 1. dello stesso patrimonio e degli stessi finanziamenti per l'attività istituzionale;
 2. di beni patrimoniali o finanziamenti specifici che possono essere anche diversi da quelli istituzionali.

Lo schema può essere utilizzato dagli enti solo per le voci che interessano.

Occorre conservare le Macroclassi

4.2) Atti di indirizzo e Linee guida dell'Agenzia per il Terzo settore È ex Agenzia per le Onlus

RENDICONTO GESTIONALE

È un risultato complesso che misura l'andamento economico della gestione ma anche il contributo dei proventi e degli oneri non legati a rapporto di scambio.

Non assume il significato economico di sintesi tipico dell'impresa.

Il Rendiconto Gestionale a proventi/ricavi e costi/oneri informa sulle modalità con le quali le risorse sono state acquisite ed impiegate nel periodo, con riferimento alle cosiddette aree gestionali.

Due schemi di Rendiconto Gestionale:

1. schema semplificato di pura cassa per gli enti minori (redazione del solo prospetto del Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale).

2. schema di competenza per gli enti che superano la soglia di €250.000 di ricavi/proventi annui.

4.3) Tavolo tecnico per la elaborazione dei principi contabili per gli enti non profit (ex Agenzia per il Terzo Settore, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili CNDCEC, Organismo Italiano di Contabilità OIC)

Principio contabile n.1 È Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit - maggio 2011-

Principio contabile n.2 È LDescrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio dEsercizio degli enti non profit (bozza del 17/02/2012 in consultazione pubblica sino al 15/05/2012)

4.3) Tavolo tecnico per la elaborazione dei principi contabili per gli enti non profit (Agenzia per il Terzo Settore, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili CNDCEC, Organismo Italiano di Contabilità OIC)

Principi contabili per gli ENP

La formazione del bilancio, inteso come insieme di prospetti contabili quantitativi e qualitativi finalizzati a fornire una rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e il risultato economico del periodo di un ente in funzionamento, si fonda su principi contabili.

I Principi contabili sono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure e i metodi di applicazione, che individuano i fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio.

Hanno autorevole sostegno nella dottrina ragionieristica più avanzata e negli esperti amministrativi, e sono di generale accettazione in contesti internazionali.

I Principi contabili rappresentano disposizioni tecniche gerarchicamente subordinate rispetto alle norme di legge. Gli enti tenuti all'adozione di specifiche norme giuridiche per la redazione del bilancio possono applicare i Principi contabili per gli enti non profit solo qualora questi siano compatibili con le pertinenti disposizioni legislative.

Competenza economica (fonte Principio contabile n.1 CNDCEC) par.3.2.2.

I bilanci degli ENP dovrebbero, anche laddove non siano presenti norme cogenti, essere redatti secondo il principio della competenza economica. I bilanci redatti per competenza economica risultano i più adatti a fornire informazioni in merito al reale stato di salute dell'ente, con riferimento alla situazione patrimoniale-finanziaria ed a quella economica.

Ed tuttavia consentito agli ENP di minori dimensioni, contraddistinti da strutture amministrative normalmente esigue, di redigere il bilancio secondo il principio di cassa.

Si raccomanda, in ogni caso, anche gli ENP di minori dimensioni di redigere il proprio bilancio in base alla competenza economica ogniquale volta questo sia possibile sotto il profilo delle risorse e rilevante per la rappresentazione veritiera e corretta della situazione dell'ente.

Il principio della competenza economica si fonda sulla irrilevanza delle dinamiche finanziarie rispetto alla rappresentazione del valore economico. Pertanto i proventi e gli oneri devono essere rappresentati nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui essi hanno trovato giustificazione economica.

Sono considerati i enti non profit di minori dimensioni i gli ENP con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 Euro.

Si veda: Agenzia per le Onlus, i Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit, § 1.3.