

OGGETTO: Circolare approfondimento

Seregno, li 31 luglio 2011

ENTI NON PROFIT - Contabilita' e bilancio

L'obbligo civilistico di redazione del bilancio per le Associazioni riconosciute è fissato dall'art. 20 del Codice Civile che però non fissa né i criteri di valutazione né la struttura, né la forma né il contenuto dello stesso. Per gli altri Enti si fa ricorso alle leggi speciali e/o alle disposizioni statutarie.

OBBLIGO CONTABILE

Sotto il profilo fiscale l'obbligo contabile per gli enti non commerciali si ha in presenza di attività commerciale abituale. Il principio fondamentale per gli enti non commerciali è quindi la separazione tra attività istituzionali (irrilevante sotto il profilo fiscale) e attività commerciale oggetto di obbligo contabile.

Tuttavia, il legislatore fiscale, a tutela della pubblica fede e in chiave antielusiva, ha stabilito a fronte della concessione di importanti agevolazioni fiscali, obblighi contabili, con funzione di controllo delle risorse concesse, direttamente o indirettamente, anche in assenza di materia fiscalmente rilevante (art. 148 DPR917/1986).

E' quindi fondamentale stabilire quale siano esattamente le attività commerciali svolte.

L'art. 148 DPR 917/1986 stabilisce l'obbligo di tenuta della contabilità separata per le attività commerciali esercitate. Le scritture contabili sono la base per la verifica del possesso dei requisiti per mantenere lo status di ente non commerciale. Un ente può riferirsi non commerciale quando l'attività commerciale non è essenziale, cioè quando realizza non lo scopo istituzionale dell'ente, ma uno scopo intermedio; tale attività è strumentale all'attività principale, cioè all'attività che realizza lo scopo istituzionale.

Nell'ipotesi di perdita della qualifica di ente non commerciale, le conseguenze sono le seguenti:

- Non esiste più la distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale
- Tutta l'attività viene attratta nel reddito d'impresa
- Le entrate istituzionali come i contributi e liberalità (oltre alle quote associative e le sovvenzioni) diventano ricavi
- La contabilità è solo ordinaria e vi confluiscono tutti i fatti amministrativi dell'intera gestione

Nelle scritture contabili vanno rilevate le operazioni relative all'attività commerciale distintamente da quelle relative all'attività istituzionale dell'ente. Può anche essere tenuta una contabilità unica, ma con sottoconti in grado di determinare i fatti amministrativi relativi all'uno o all'altra attività.

I costi promiscui devono essere rilevati con un criterio di proporzionalità (luce, gas, telefono, pulizia, ammortamenti, ecc.)

Leggi speciali

Vi è da dire anche che l'obbligo di redazione del bilancio (indipendentemente dagli aspetti fiscali) era già stato introdotto per altri soggetti non profit dalle leggi speciali.

Basti citare, ad esempio, le organizzazioni di volontariato di cui alla Legge 11 agosto 1991, n. 266. L'art. 3, comma 3, della Legge-quadro testé citata prevede l'obbligo della redazione del bilancio e ne stabilisce un contenuto minimo: dal bilancio devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti.

Per la raccolta pubblica di fondi devono redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito e separato rendiconto (art. 20, comma 2, D.P.R. n. 600/1973).

RENDICONTO E BILANCIO DI ESERCIO

Schematicamente, le attività svolte dalle Organizzazioni non lucrative possono essere ricondotte ai seguenti ambiti gestionali:

- **attività istituzionali:** quelle "tipiche" dell'ente, volte al raggiungimento degli scopi statuari;
- **attività accessorie:** attività di supporto a quella istituzionale, strumentali rispetto a quest'ultima;
- **attività promozionali di raccolta fondi:** vanno qui ricompresi i costi e i proventi relativi allo sviluppo di attività promozionali di raccolta fondi, mediante le quali l'ente si procura le risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento delle proprie attività;

- **gestione patrimoniale:** comprende l'insieme delle operazioni rivolte all'impiego di patrimoni allo scopo di trarne un reddito, da destinare al perseguimento delle finalità istituzionali;
- **gestione finanziaria:** ove vengono impiegati i mezzi monetari eccedenti il normale fabbisogno finanziario della gestione;
- **gestione straordinaria:** che accoglie accadimenti straordinari (costi e proventi) rispetto alla ordinaria gestione.

RENDICONTO PER ENTI MINORI (con ricavi e proventi inferiori a 250.000 Euro annui)

Si tratta di un rendiconto gestionale semplificato di pura cassa, composto da un unico prospetto che, partendo dai fondi finanziari esistenti all'inizio del periodo, rileva le entrate e le uscite monetarie.

I soggetti con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 Euro possono redigere, in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, un rendiconto finanziario predisposto secondo criteri di cassa cui dovrà essere allegato un prospetto sintetico delle attività patrimoniali in essere alla data di bilancio (Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale)

Il Rendiconto è suddiviso in due sezioni:

- sezione A, Incassi e Pagamenti;
- sezione B, Situazione Attività e Passività.

La sezione A (incassi e i pagamenti) riporta i flussi monetari in entrata ed in uscita, manifestatisi nel corso del periodo amministrativo. I valori sono confrontati con quelli dell'esercizio precedente e sono distinti a seconda che siano relativi alla "gestione corrente" o alla "gestione in conto capitale". Per facilitare la collocazione dei valori nel prospetto si sono individuate le principali voci componenti. Tale classificazione è da considerarsi indicativa: gli enti minori potranno quindi suddividere le proprie voci di entrata e di spesa nelle modalità più adeguate alla propria attività. La sezione B del prospetto fornisce le informazioni sulle più significative voci che compongono l'attivo e il passivo dell'ente non profit, senza un vincolo di quadratura; a tal fine non sono evidenziati i totali delle attività e delle passività.

Viene proposto in appendice anche uno schema sintetico di Rendiconto per gli enti minori

BILANCIO DI ESERCIZIO (Per enti con ricavi e proventi superiori a 250.000 Euro annui)

I documenti di bilancio di esercizio, che saranno successivamente illustrati, sono:

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

Tutti questi documenti devono trovare il loro fine nella dimostrazione dell'ente non lucrativo di perseguire le proprie funzioni istituzionali.

Stato Patrimoniale

Lo Stato Patrimoniale ricalca lo schema dell'art. 2424 CC. Impostato sulla classificazione dei valori attivi per "destinazione", ed una per "natura" del passivo con dei piccoli aggiustamenti per le gestioni accessorie.

Lo schema di Stato Patrimoniale individuato per gli enti non profit va redatto con alcuni aggiustamenti che tengano conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio degli enti non profit. In particolare con riferimento alle poste ideali del patrimonio netto devono essere evidenziati: (i) il fondo di dotazione iniziale; (ii) il patrimonio libero (risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché dalle riserve statutarie libere); (iii) il patrimonio vincolato che è composto da fondi vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli Organi istituzionali e dalle riserve statutarie vincolate.

Rendiconto gestionale

La classificazione funzionale di proventi ed oneri è "orientata a rappresentare primariamente come il 'risultato gestionale' dell'organizzazione si determini per effetto della destinazione delle risorse economiche alle varie funzioni svolte nell'azienda non profit".

Viene consigliato la redazione non di un conto economico, bensì di un rendiconto gestionale ove la classificazione dell'acquisizione ed utilizzo delle risorse avviene per aree gestionali.

Nel caso di una associazione, ad esempio, il risultato gestionale dell'area istituzionale si ottiene, mediante la contrapposizione di alcune voci tipiche di proventi (proventi da quote associative, proventi per servizi tipici da soci e non soci, proventi da convenzioni con enti pubblici, ecc.) ed oneri correlativi (oneri per produzione di servizi specifici, oneri per prestazione di servizi convenzionati, ecc.).

Dalla loro contrapposizione si otterrà il risultato gestionale dell'attività istituzionale, cui andranno ad aggiungersi algebricamente i risultati delle altre gestioni accessorie, di cui si è fatto cenno sopra in modo da arrivare al risultato gestionale complessivo.

Nota integrativa

La nota integrativa ha la funzione di illustrare o d'integrare i dati e le informazioni contenute nello stato patrimoniale e nel rendiconto della gestione, costituendo con questi ultimi e con la relazione di missione, il "Bilancio di esercizio (vedi allegato 6)".

Lo schema di nota integrativa proposto segue, ove possibile, le indicazioni che normalmente vengono utilizzate nel redigere il bilancio secondo la "Direttiva CEE"

La Relazione di missione

Da ciò deriva che, diversamente da quanto avviene per una impresa for profit, il reddito di esercizio non fornisce indicazioni sulla capacità dell'organizzazione di perseguire la sua missione istituzionale e, quindi, sulla sua efficacia.

La Relazione di missione ha quindi la funzione di integrare gli altri documenti di bilancio per garantire un'adeguata rendicontazione sull'operato dell'organizzazione e sui risultati ottenuti, con una prospettiva centrata sul perseguimento della missione istituzionale.

Per tale motivo si adotta la denominazione di "relazione di missione", in alternativa a quella di "relazione morale" o "relazione sulla gestione".

La relazione di missione contiene informazioni qualitative e quantitative, contabili ed extracontabili, tra loro coordinate per fornire un quadro completo e consentire un'interpretazione corretta dell'operato e dei risultati dell'organizzazione.

La relazione di missione deve contenere informazioni rispetto ai seguenti ambiti:

- 1) identità dell'organizzazione (da cui trarre, in particolare, la definizione di missione);
- 2) attività istituzionali (volte al perseguimento diretto della missione);
- 3) attività "strumentali" (la cui realizzazione serve a raggiungere obiettivi strumentali rispetto al perseguimento dei fini istituzionali): attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale, attività accessorie;
- 4) risorse economico-finanziarie e dotazione patrimoniale, ad integrazione delle informazioni contenute negli altri documenti del bilancio.

Il Modello EAS

L'articolo 30 del DL 185/08 convertito, con modificazioni, in L 2/09 istituisce il Modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali relativo agli enti associativi - Modello EAS.

Gli enti associativi, che usufruiscono di una o più agevolazioni contenute nell'art. 148 del DPR 917/86 (TUIR - Testo Unico Imposte Redditi) e nell'art. 4, commi 4 e 6, del DPR 633/1972 (legge Iva), hanno l'obbligo di comunicare telematicamente, tramite il Modello EAS, all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali.

Il provvedimento riguarda la quasi totalità delle associazioni non profit con alcune eccezioni. Non sono tenuti alla presentazione del modello le **organizzazioni di volontariato** iscritte nei registri regionali di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto del Ministro delle finanze 25 maggio 1995.

Sono parimenti esonerati dalla presentazione del modello le associazioni **pro-loco** che optano per l'applicazione delle norme di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e gli enti associativi dilettantistici iscritti nel registro del Comitato olimpico nazionale italiano (**CONI**) che non svolgono attività commerciali.

il modello va presentato entro sessanta giorni dalla data di costituzione e, deve essere nuovamente presentato, in caso di variazione dei dati precedentemente comunicati, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione.

Lo Studio è a disposizione per fornire un servizio di consulenza ed assistenza contabile.

Studio Associato Contrino.