

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

2018

1

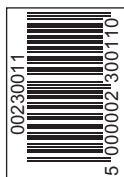
23 Crisi della cooperativa e ruolo della Vigilanza

RIFORMA DEL TERZO SETTORE

- 7 Obblighi contabili del ramo ETS degli enti religiosi
- 13 Personalità giuridica degli ETS e rapporti con la disciplina vigente
- 20 Nuovo regime forfetario per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale

AGEVOLAZIONI E FINANZIAMENTI

- Voucher digitalizzazione
- Fondo per il Dopo di noi



Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure

L'unico portale
italiano di business
Information
per sapere tutto
e subito.



- NoRisk Visure offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.
- Un unico accesso per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- L'unico portale con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.
- NoRisk Visure è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

Powered by



Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 Wolters Kluwer

Riforma del Terzo Settore

Obblighi contabili del “ramo” ETS degli enti religiosi

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti non possono assumere la qualifica di Enti del Terzo Settore (ETS) o di impresa sociale (IS).

Qualora, tuttavia, esercitino attività di interesse generale possono aprire un “ramo” ETS o IS.

Una delle condizioni fondamentali è rappresentata dalla tenuta di scritture contabili separate tra attività istituzionale (di religione e di culto) e le attività di interesse generale gestite dal “ramo”.

Nel presente lavoro si affronterà il tema degli obblighi contabili ai fini civilistici del “ramo” ETS di un ente religioso civilmente riconosciuto.

di Gian Mario Colombo

7

Riforma del Terzo Settore

La personalità giuridica degli ETS ed i rapporti con la disciplina vigente

Il D.Lgs. n. 117/2017 ha previsto, tra le altre e numerose novità, l'introduzione di un Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), suddiviso in specifiche sezioni, da istituire presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Il Registro Unico, nel quale gli ETS dovranno obbligatoriamente registrarsi, ove vogliano fruire dei differenti e corposi vantaggi contenuti nella nuova legislazione ha, invero, anche un'altra importante funzione. L'art. 22 del citato Codice, infatti, prevede per i soli enti iscritti nel RUNTS come “ETS”, la possibilità di acquisire la “personalità giuridica di diritto privato” attraverso una specifica procedura, alternativa e differente rispetto alla procedura (regionale e prefettizia) oggi vigente e legata alle disposizioni codicistiche e del D.P.R. n. 361/2000.

È opportuno ricordare, sin d'ora, che tale “nuova” si somma - e non sostituisce - quella prevista dal vigente D.P.R. n. 361/2000.

di Paolo Alessandro Pesticcio

13

Riforma del Terzo Settore

Il nuovo regime forfetario per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale

Il Codice del Terzo settore prevede un regime contabile semplificato, con tassazione forfetaria, per le attività esercitate da organizzazioni di volontariato e da associazioni di promozione sociale, i cui ricavi non superino i 130.000 euro. La disposizione prevista dall'art. 86 ha carattere opzionale e può essere esercitata a prescindere dalla natura commerciale o non commerciale dell'ente. Il regime si caratterizza, mutatis mutandis, per alcune analogie con quello previsto dall'art. 1 della Legge di stabilità 2015, il c.d. regime dei “forfetari”, applicabile alle persone fisiche di minori dimensioni, segnatamente alle disposizioni in materia di IVA che presentano particolari aspetti operativi.

di Bruno Pagamici

20

Sommario

Crisi d'impresa

Crisi della cooperativa e ruolo della Vigilanza. Brevi appunti sull'attuazione dell'art. 15 della legge delega n. 155/2017

L'art. 15 della legge n. 155/2017 delega l'attuazione di una riforma della liquidazione coatta amministrativa, cercando di portare a compimento la volontà più volte aleggiata attorno alle precedenti tornate riformatrici: circoscrivere drasticamente l'ambito di applicazione della LCA ed in particolare di escludere da esso le cooperative, attraendole dentro la disciplina ordinaria e giurisdizionale della crisi di impresa

Dunque, per quanto riguarda le cooperative, oggetto più specifico di queste note, la legge delega va intesa nel senso che la novità è che esse saranno soggette alle procedure ordinarie della crisi e dell'insolvenza, con esclusione della LCA, lasciando salva la sottoposizione alla procedura amministrativa per i soli casi in cui la Autorità di vigilanza debba esercitare i propri poteri soppressivi per motivi (sanzionatori) diversi dalla insolvenza.

di Pier Luigi Morara

23

Agevolazioni e finanziamenti

Le opportunità

... dall'Europa

32

... dallo Stato

34

... dalle Regioni

38

... dalle Fondazioni

48

a cura di Bruno Pagamici

Notiziario AIRCES

Notiziario

52

Agenda

Le scadenze di gennaio 2018

60

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Coordinamento:

Laura Macrì - Responsabile servizio fiscale Federcoop Nullo Baldini Ravenna - Dottore Commercialista e Revisore Legale

Gian Mario Colombo - Dottore commercialista in Milano

Comitato di Redazione:

Gianni Bragaglia - Presidente AIRCES (Associazione italiana revisori legali dell'Economia Sociale)

Giannino Cascardo - Economista d'impresa

Laura Castaldi - Professore diritto tributario Università Siena

Patrizia Clementi - Responsabile ufficio Avvocatura Curia Arcivescovile Milano

Emanuele Cusa - Professore associato di diritto commerciale presso l'Università di Milano-Bicocca e Avvocato

Sebastiano Di Diego - Dottore commercialista e revisore legale dei conti; Professore a contratto di Economia e gestione delle imprese presso l'Università degli Studi di Camerino

Laura Iacone - Ministero Sviluppo economico

Guido Martinelli - Avvocato; Professore aggregato presso l'Università di Ferrara di "Legislazione sportiva"

Pier Luigi Morara - Avvocato

Monica Poletto - Presidente di CDO Opere Sociali; Dottore commercialista

Paola Polliani - Avvocato giuslavorista - Socio Avvocati Giuslavoristi Italiani (AGI)

Roberto Randazzo - Avvocato e Professore a contratto presso l'Università Commerciale "L. Bocconi"

Claudio Riciputi - Legacoop - Politiche del lavoro, relazioni industriali e previdenza

Marta Saccaro - Dottore commercialista

Maurizio Setti - Dottore commercialista

Editrice

Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile

Giulietta Lemmi

Redazione

Paola Boniardi, Lia Longo

Pubblicità



Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la pubblicazione il 20 dicembre 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli, ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Cooperative e Enti non profit
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. 02 82476.016 - Fax 02 82 476.883
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri, arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 824761 - Fax 02 82476.999
Servizio risposta automatica: Tel. 02 82476.999

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 745 del 24 novembre 2000.

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale -
D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.

Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data
31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI). Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it

Italia

Annuale € 205,00

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assoldata dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

PRIVACY

Trattamento e protezione dei dati
a cura di MARCO SOFFIENTINI

€ 55,00

Cod. 00214591

Aggiornato con le novità del Regolamento UE 2016/679, il volume affronta in modo sistematico il tema della protezione e del trattamento dei dati, interpreta e chiarisce norme e principi e, soprattutto, fornisce risposte operative e soluzioni pratiche in tema di:

- **INFORMATIVA, CONSENSO E NOTIFICAZIONE**
- **CONTROLLO A DISTANZA**
- **VIDEOSORVEGLIANZA**
- **PRIVACY E WEB**
- **P.A. E SETTORE BANCARIO**
- **GESTIONE DEL RISCHIO**
- **APPARATO SANZIONATORIO**

Il volume è completato da un pratico Cd-Rom che raccoglie, capitolo per capitolo, la normativa e la prassi più rilevante, le formule più utilizzate, le sanzioni penali e amministrative oltre a più di 500 domande e risposte che forniscono le migliori soluzioni alla casistica più complessa.



Con il patrocinio di:



 **Wolters Kluwer**
When you have to be right

Obblighi contabili del “ramo” ETS degli enti religiosi

di **Gian Mario Colombo**

L'approfondimento

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti non possono assumere la qualifica di Enti del Terzo Settore (ETS) o di impresa sociale (IS).

Qualora, tuttavia, esercitino attività di interesse generale possono aprire un “ramo” ETS o IS.

Una delle condizioni fondamentali è rappresentata dalla tenuta di scritture contabili separate tra attività istituzionale (di religione e di culto) e le attività di interesse generale gestite dal “ramo”.

Nel presente lavoro si affronterà il tema degli obblighi contabili ai fini civilistici del “ramo” ETS di un ente religioso civilmente riconosciuto.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

Enti del Terzo Settore e Enti ecclesiastici

Gli enti del Libro Primo del Codice civile continuano a esistere, anche dopo l'entrata in vigore della riforma del Terzo Settore, o perché non svolgono una delle attività di cui all'art. 5 del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117) o perché, pur svolgendo una di tali attività, scelgono di restare fuori dal Terzo Settore.

Ad essi continua ad applicarsi l'attuale disciplina civilistica, e fiscale (enti non commerciali ex art. 149, comma 4, del T.U.I.R.).

Ricordiamo che il Codice civile presenta una dicotomia netta tra gli enti del Libro I, che non hanno scopo di lucro, perseguono finalità di carattere ideale, e quelli del Libro V che hanno finalità lucrative (vedi art. 2247 del c.c.), e svolgono attività economica di cessione di beni o di prestazione di servizi.

Gli enti del Terzo Settore (D.Lgs. n. 117/2017), perseguono, senza scopo di lucro finalità civiche, solidaristiche, di utilità sociale (art. 4), svolgendo una o più attività di interesse generale (art. 5), mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione o scambio di beni e servizi. Occorre aggiungere che anche le imprese sociali sono enti del Terzo Settore.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 112/2017, l'impresa sociale esercita in via stabile e principale un'attività di impresa organizzata (art. 2082 c.c.), di interesse generale (art. 2), senza scopo di lucro per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, con modalità di gestione responsabili e trasparenti coinvolgono i propri *stakeholders*.

Con riferimento all'art. 4, comma 3, del D.Lgs. n. 117/2017 (CTS), e, parallelamente, all'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 112/2017 (IS), è prevista una soluzione specifica per gli enti religiosi. In particolare, in questa sede intendiamo occuparci degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. A tal proposito, occorre preliminarmente osservare che il fine di religione e di culto è essenziale, così come la soggezione alle norme dell'ordinamento canonico è strutturalmente irrinunciabile. Ne consegue che l'ente ecclesiastico in quanto tale non può assumere la qualifica di ente del Terzo Settore o di impresa sociale, bensì esso può svolgere alcune delle proprie attività come “ramo” ETS o IS¹.

Gian Mario Colombo - Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Nota:

¹ Il comma 3 dell'art. 4 del Codice civile del Terzo Settore è dedicato agli enti religiosi civilmente riconosciuti, e individua i limiti e le condizioni di applicabilità a questi enti delle norme del Codice, tenendo conto della loro particolare natura (Relazione Illustrativa).

Il "ramo ETS" degli enti religiosi

Come si è già accennato, gli enti religiosi possono aprire un "ramo"² ETS o IS ad alcune condizioni:

a) adottare un Regolamento specifico per le attività di interesse generale, in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, da depositare nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore³. Il Regolamento funge da Statuto (deve contenere le norme del Codice del Terzo Settore, in quanto applicabili). È fondamentale osservare che tale documento, deve avere "rispetto della struttura e della finalità di tali enti";

b) costituire un patrimonio destinato. Non è certo che tale previsione debba essere collegata con quanto stabilito dall'art. 10 del CTS ai sensi del quale "gli enti del Terzo Settore dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese possono costituire uno o più patrimoni destinati a uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli artt. 2447-bis e seguenti del codice civile", ma non si può nemmeno identificare il patrimonio destinato con il patrimonio netto risultante dal bilancio di apertura iniziale come differenza tra le attività e passività del "ramo" che si va a costituire.

Poiché deve essere "costituito" un patrimonio destinato, sembra di capire che tale fondo debba risultare da un conferimento, che, forse, potrebbe essere assimilabile al fondo di dotazione delle persone giuridiche di cui al Libro I del c.c.; ma, sul punto, si attendono chiarimenti ufficiali;

c) tenere separatamente le scritture contabili di cui all'art. 13.

L'attività del "ramo" deve essere svolta con contabilità "separata", ove ciò che bisogna separare sono le operazioni relative al "ramo" da quelle istituzionali di religione e di culto.

L'obiettivo di tale disposizione è quello di rendere più trasparente l'attività del "ramo", che può avere anche rilevanza fiscale, ed evitare ogni commistione con l'attività istituzionale.

A questo proposito, conviene ricordare che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 13 marzo 2002, n. 86/E, ha ritenuto, circa la modalità di tenuta di detta contabilità per gli enti non commerciali, che "la tenuta di un unico piano dei conti strutturato in

modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale, e quelle destinate all'attività commerciale, non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti".

La tenuta di una contabilità separata - continua la risoluzione - non prevede, infatti, 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 a ogni attività.

Non necessariamente, dunque, a nostro avviso, per il "ramo" ETS, sarà necessario tenere libri contabili separati. E questo può valere, sia per il libro giornale che per il libro inventari.

Tema particolarmente delicato è quello della ripartizione dei costi comuni. A parte, in ogni caso, l'opportunità di ridurre al minimo i costi promiscui, si ritiene che possa valere il criterio proporzionale di ripartizione stabilito dalla legge fiscale (art. 144, comma 2, T.U.I.R.) per gli enti non commerciali.

In tema di scritture contabili si precisa che l'art. 13 del CTS (rubricato: scritture contabili e bilancio), si occupa degli obblighi contabili degli enti del Terzo ai fini civilistici; mentre l'art. 87 si occupa degli obblighi fiscali, creando tra l'altro, in qualche caso, problemi di coordinamento tra le norme.

Nel presente lavoro affronteremo gli aspetti civilistici, lasciando a un successivo intervento la trattazione di quelli fiscali.

Obblighi contabili civilistici

Sotto il profilo civilistico, l'art. 13 CTS non contiene previsioni specifiche, relative all'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture sono invece previsti solo ai fini fiscali dall'art. 87 del

Note:

2 È una soluzione già sperimentata con le ONLUS (art. 10, comma 9, D.Lgs. n. 460/1997) che ha dato risultati positivi. Sul punto, cfr. P. Clementi - L. Simonelli, *La gestione e l'amministrazione della Parrocchia*, Ed. EDB, Bologna, 2009, pag. 291 ss.

3 Non sono applicabili agli enti religiosi i seguenti articoli del CTS: art. 12 (indicazione nella dominazione sociale di ente del Terzo Settore e acronimo ETS; art. 15 (diritto degli aderenti/associati di esaminare i libri sociali) art. 29 (denuncia al Tribunale e ai componenti dell'organo di controllo per responsabilità degli amministratori).

CTS, a pena di decadenza dai relativi benefici. Conviene, peraltro, ricordare che l'art. 3, comma 2, CTS prevede l'applicazione del Codice civile per quanto non previsto dal presente Codice, previa verifica di compatibilità. La Relazione Illustrativa aggiunge: "evidentemente, il rinvio generico al Codice Civile deve intendersi come riferito in particolare alle norme del Codice Civile e delle relative disposizioni di attuazione che disciplinano i vari tipi organizzativi (associazioni, ecc.)" Si veda, ad esempio, quanto previsto dall'art. 20 del c.c. in tema di convocazione dell'assemblea delle associazioni riconosciute per l'approvazione del bilancio.

Come è noto, sotto il profilo civilistico non vi è alcun obbligo contabile per gli enti non lucrativi di cui al Libro Primo del Codice civile, in quanto lo stesso codice prevede (artt. 2214 ss. c.c.) tale obbligo esclusivamente per le imprese commerciali di cui al Libro Quinto. È, tuttavia, evidente che, ove l'attività condotta dall'ente sostanzialmente di per sé una attività di impresa ai fini civilistici, gli obblighi di contabilità e bilancio possono sorgere ugualmente, indipendentemente dalla normativa fiscale, già solo per effetto delle disposizioni del Codice civile che riguardano la conduzione di un'impresa in generale, o delle leggi speciali.

Le lacune della normativa civilistica in materia hanno indotto molti enti a provvedere integrando la disciplina in materia di obblighi contabili ed amministrativi tramite norme statutarie *ad hoc*, che rappresentano, quindi, una fonte normativa per l'ente che le ha adottate. Occorre anche tenere conto delle leggi speciali che prevedono per alcuni enti specifici obblighi contabili (si vedano, ad esempio, gli enti pubblici).

L'art. 13, comma 4, prevede che gli enti del Terzo Settore che esercitano la propria attività esclusivamente e principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del Codice civile⁴.

SOLUZIONI OPERATIVE

L'attività del "ramo" deve essere svolta con contabilità "separata", ove ciò che bisogna separare sono le operazioni relative al "ramo" da quelle istituzionali di religione e di culto.

L'obiettivo di tale disposizione è quello di rendere più trasparente l'attività del "ramo", che può avere anche rilevanza fiscale, ed evitare ogni commistione con l'attività istituzionale.

Se ne deduce che, a livello civilistico, lo *status* di imprenditore commerciale è stato ritenuto estensibile anche agli enti del Libro I del Codice civile e agli ETS che ne assumono le forme⁵.

In tal modo si fa una precisazione, a nostro avviso, necessaria per uniformare il sistema di regole all'interno del quale devono muoversi tutti quei soggetti che svolgono attività

di impresa, a prescindere dalla finalità lucrativa o non lucrativa. Correttamente, ad avviso di chi scrive, la Legge delega (art. 3, comma 1, lett. d) prevede l'adozione degli schemi di bilancio previsti dal Codice civile per le imprese, in quanto compatibili. Occorre, pertanto, riflettere intorno alle eventuali deroghe da apportarsi alle regole ordinarie, in modo da adattare sia alla specifica natura che alle caratteristiche gestionali di un ente non lucrativo di cui al Libro I del Codice civile⁶.

Come è noto, secondo il Codice del Terzo Settore, gli ETS possono svolgere attività di interesse generale (art. 5) e attività diverse (art. 6) pur con vincoli di strumentalità e sussidiarietà rispetto alle prime. Queste sono principalmente le attività da contabilizzare negli enti non profit, ma non esclusivamente. Si pensi, ad esempio, alla raccolta fondi (art. 7).

Note:

4 L'art. 2214 del c.c. così recita: "l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari.

Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori".

5 Cfr. A. Mazzullo, *Il nuovo codice del Terzo Settore*, Giappichelli ed, 2017, pag. 106

6 Cfr. G.M. Colombo - C. Ilari, in AA. VV., *Riforma del Terzo Settore*, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2016, pag. 227 ss.

Rilevazione contabile delle liberalità non monetarie

Analizziamo ora un caso particolare, ricorrente però nella gestione degli enti religiosi.

Nella rappresentazione dei costi di gestione, un caso particolare può essere relativo alla configurazione dei costi figurativi.

Come è noto, le organizzazioni non profit ricevono in varie forme erogazioni liberali per lo svolgimento della loro attività istituzionale.

Pertanto, nell'economia di tali aziende, oltre ai ricavi monetari, non dovranno essere trascurati quelli in natura e quelli detti figurativi perché non misurati da concrete entrate monetarie.

Caso tipico sono le prestazioni di servizi e le cessioni di beni offerte gratuitamente.

La Raccomandazione n. 2 del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti per il non profit, la quale sottolinea che “la rilevazione delle liberalità non monetarie deve essere effettuata al loro valore normale, inteso come il valore al quale i beni o i servizi possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario. I prezzi di mercato risultano solitamente essere la migliore espressione del valore normale delle liberalità non monetarie incluse le erogazioni di servizi; se essi non sono disponibili, il valore normale delle attività erogate è stimato sulla base dei prezzi di mercato di risorse simili o sulla base delle valutazioni effettuate da un perito indipendente”⁷.

Analogo discorso può essere fatto per i costi c.d. figurativi. La presenza di questa configurazione di costo è assai diffusa nelle organizzazioni non profit. Caso tipico è quello delle prestazioni gratuite dei volontari, siano essi religiosi o laici; ma, più in generale, occorre fare riferimento all'uso gratuito, da parte della gestione, di particolari fattori produttivi resi disponibili dal soggetto (organizzazione non profit) che esercita l'attività, di fatto impiegati nel processo di produzione dei servizi istituzionali.

In riferimento al nostro argomento, il tema non è solo teorico.

In effetti, l'art. 79, comma 5, ai fini della determinazione della natura commerciale o non commerciale dell'ente, mette a confronto, allo scopo di individuare la prevalenza, le entrate commerciali con

quelle derivanti da attività non commerciali. Tra queste ultime, si tiene conto altresì del “valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali”. Il valore di tali operazioni, a nostro avviso, può essere determinato secondo i criteri sopra indicati, e nulla vieta che se ne tenga conto nelle scritture contabili.

Obbligo di redigere il bilancio di esercizio

L'art. 13 del CTS prevede anche l'obbligo di redazione del bilancio di esercizio.

Tale obbligo deve essere rapportato alle “dimensioni economiche” dell'ente (Legge n. 106/2016, art. 4, comma 1, lett. g).

a) Tipologia dei bilanci

Nella logica ricordata sopra, il comma 1 dell'art. 13 prevede, come principio generale, che il bilancio di esercizio è formato da:

- Stato patrimoniale;
 - Rendiconto finanziario con l'indicazione di proventi e oneri (meglio sarebbe dire: rendiconto gestionale)⁸;
 - Relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.
- Ricordiamo anzitutto che le attività da rendicontare sono fondamentalmente le seguenti:
- attività di interesse generale (art. 5);
 - attività diverse (art. 6), secondarie e strumentali rispetto alle prime, che saranno definite con Decreto del Ministero del Lavoro⁹;
 - attività di raccolta fondi (art. 87, comma 6).

L'art 13, comma 2, del CTS prevede che gli enti di piccole dimensioni, cioè quelli con “ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, inferiori

Note:

7 Cfr. CNDC, *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio di esercizio delle aziende non profit*, giugno 2002.

8 Nello schema di CTS n. 417/2017, presentato dal governo al Parlamento, era, a nostro avviso, correttamente previsto il “rendiconto gestionale” e non quello “finanziario”, trattandosi di rendicontare l'aspetto economico, e non quello finanziario dell'ente.

9 L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività diverse nella relazione al bilancio (meglio sarebbe dire Nota Integrativa) o nella relazione di missione (art. 13, comma 6).