

## 1

### Obblighi contabili per gli Enti non commerciali

**D.** Quali sono gli obblighi contabili minimi per gli Enti non commerciali?

**R.** Per gli enti non commerciali non sussiste, ai fini civilistici, relativamente alla attività istituzionale, alcuno specifico obbligo contabile o amministrativo in termini di rendicontazione se non quello previsto dall'art. 20 del Codice civile relativo alla convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio.

Gli enti non commerciali non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, di cui agli artt. 2214 e seguenti del Codice Civile. Tale obbligo, infatti, è previsto solo per le imprese.

L'obbligo risulta limitato esclusivamente al momento conclusivo e finale della gestione dell'esercizio sociale, mentre nulla è espressamente stabilito per le rilevazioni e gli obblighi di contabilità da cui il bilancio possa scaturire.

Malgrado la mancanza di obblighi specifici risulta comunque evidente la necessità di tenere una contabilità anche elementare e di predisporre annualmente un rendiconto che riassume le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione.

L'ente non commerciale dovrà, quindi, redigere un rendiconto economico e finanziario, secondo i criteri indicati nello statuto o secondo le modalità liberamente scelte dall'ente stesso.

Quanto sopra espresso si riferisce all'ente non commerciale che esercita solo attività istituzionale.

Diversa è la situazione nel caso che l'ente eserciti anche attività commerciale. In tale ipotesi, infatti, esistono obblighi ben precisi.

---

## 2

### Scelta del sistema contabile

**D.** La scelta del sistema contabile degli Enti non commerciali è legata a disposizioni di legge ?

**R.** No. La scelta del sistema contabile non è determinata da alcuna previsione normativa.

Essa deriva dalle seguenti considerazioni e, in particolare da:

- previsioni dello Statuto
- dimensioni dell'ente stesso
- valutazioni di opportunità.

Gli enti non commerciali di piccole dimensioni che svolgono solo attività istituzionale possono limitarsi a tenere un rendiconto di tipo finanziario, ossia procedere alla rilevazione di tutte le entrate e le uscite. Ovviamente un impianto contabile elementare di tipo finanziario non è in grado di rappresentare gli aspetti patrimoniali e finanziari della gestione (es. debiti e crediti a fine esercizio) e ciò per un ente di dimensioni rilevanti è più che opportuno.

---

## 3

### Scelta della contabilità (finanziaria o economico-patrimoniale) e parametri quantitativi

**D.** La scelta della contabilità di tipo economico patrimoniale dipende da parametri dimensionali o da altri fattori?

**R.** Relativamente all'attività istituzionale la scelta del tipo di contabilità non è legata a parametri quantitativi. In presenza della gestione di servizi erogati di una certa rilevanza, appare sempre evidente la inadeguatezza della contabilità finanziaria anche se la stessa presenta l'indubbio vantaggio della semplicità di elaborazione.

Logicamente, non si può dare una regola generale valida per tutti gli enti, occorre scegliere caso per caso sulla base del tipo di attività svolta.

La contabilità finanziaria può essere utilmente tenuta ove le operazioni economiche siano di modesta entità. In questo caso, l'aspetto finanziario (quote associative, liberalità, contributi, donazioni) assume rilevanza fondamentale e, spesso, in mancanza di operazioni complesse, l'avanzo di gestione tende a coincidere con il risultato economico.

Sicuramente, l'utilizzo di una contabilità economico-patrimoniale si rende necessario nell'ipotesi in cui vi siano attività di natura commerciale delle quali occorre conoscere la economicità della gestione (ad esempio, per collocare il servizio sul mercato a prezzi concorrenziali).

Per completezza bisogna ricordare che il riferimento a parametri di tipo quantitativo che possono orientare la scelta del tipo di contabilità è presente in due documenti:

- quello emanato nel 2001, dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti sotto forma di raccomandazione e intitolato *“Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit”*
- e quello emanato nel maggio del 2008 dall’Agenzia per le Onlus e denominato *“Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit”*.

Nel primo viene operata una distinzione tra aziende non profit di piccole dimensioni intendendo per tali le aziende che non hanno realizzato proventi annui complessivi superiori a 50.000 Euro nei due esercizi precedenti a quello di riferimento e aziende non profit di media e grande dimensione ossia tutte le entità economiche che superano il suddetto valore.

Per le prime, secondo quanto indicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti è possibile adottare una rilevazione e rappresentazione dei risultati della gestione sulla base del criterio della “pura cassa”.

La distinzione tra enti di ridotte dimensioni ed enti di media e grande dimensione è ripresa nel documento dell’Agenzia nel quale si precisa che i soggetti con proventi e ricavi annui inferiori ad Euro 100.000, possono redigere, in luogo dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale, un *“rendiconto finanziario predisposto secondo criteri di cassa”*.

Entrambi questi riferimenti a parametri di tipo quantitativo non hanno alcun effetto vincolante ma solo di indirizzo.

---

#### 4

##### **Registri da adottare e formalità**

**D.** Per gli enti che intendono tenere una contabilità di tipo finanziario che registri vanno adottati e che formalità vanno rispettate ?

**R.** Per enti non commerciali (soprattutto quelli di ridotte dimensioni) è sufficiente un registro di prima nota o un libro giornale a partita semplice (cartaceo o tramite foglio elettronico) sul quale vengono rilevate tutte le voci delle entrate e delle uscite ripartite fra le varie poste individuate.

Non esistono adempimenti particolari da seguire, non vi è alcun obbligo di vidimazione, non sono previsti schemi obbligatori, tuttavia devono essere rispettati alcuni principi e, in particolare :

- la cronologicità
- l’ordine
- la analiticità e la correttezza delle annotazioni.

In alternativa alle scritture elementari sopra esposte gli enti non commerciali di maggiori dimensioni possono ricorrere anche all’utilizzo della partita doppia normalmente utilizzata dalle imprese commerciali. In questo caso vi sarà la creazione di un piano dei conti cui seguiranno le scritture secondo le modalità ordinarie già utilizzate per gli enti commerciali. Alla fine dell’esercizio sarà redatto il bilancio dell’esercizio nelle sue componenti tipiche: il conto economico e lo stato patrimoniale.

Diversa è la situazione nel caso che l’ente (pur di ridotte dimensioni) eserciti anche attività commerciale. In tale ipotesi, infatti, esistono obblighi ben precisi.

---

#### 5

##### **Ruolo della contabilità per gli enti non commerciali**

**D.** Data la mancanza di obblighi civilistici specifici in materia di contabilità e di schema di esposizione dei risultati gestionali (rendiconto) come quelli previsti per le imprese qual è il ruolo sostanziale della tenuta della contabilità?

**R.** Risulta del tutto evidente per gli enti non commerciali, come per qualsiasi altro soggetto, la necessità di tenere una contabilità, anche elementare, e di predisporre annualmente un rendiconto che riassume le vicende economiche e finanziarie dell’ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell’intera gestione economica e finanziaria dell’associazione.

Inoltre, tutti gli enti non commerciali devono *“qualificarsi”* come tali sin dall’inizio della loro stessa esistenza attraverso l’esame dello statuto le cui previsioni consentono di accertare che l’attività essenziale per realizzare gli scopi primari è di natura non commerciale.

La qualifica di non commercialità va, poi, mantenuta nel corso di tutta l’esistenza prendendo in esame l’attività effettivamente svolta.

L’ente deve, quindi, costantemente monitorare il mantenimento della qualifica di non commercialità, inizialmente acquisita, attraverso il controllo di indicatori *“quantitativi”* di commercialità posti dall’art. 149 del Tuir.

A tal proposito le scritture contabili, se correttamente tenute e conservate, rappresentano un fondamentale strumento di prova a favore dell’ente.

Come altrimenti potrebbe, infatti, l'ente non commerciale dimostrare, ad esempio, in sede di una eventuale verifica fiscale, che tutti i proventi riscossi rientrano tra quelli di natura istituzionale e che l'eventuale avanzo di gestione è stato reinvestito nell'ambito dell'attività sociale?

In altri termini senza una corretta tenuta della contabilità non è possibile dare conto non solo dell'oggetto essenziale dell'attività posta in essere, ma anche delle modalità di svolgimento della medesima e, quindi, del mantenimento della qualifica di ente non commerciale.

---

## 6

### Mancata predisposizione del rendiconto/bilancio annuale

**D.** Quali sono le conseguenze della mancata predisposizione del rendiconto/bilancio annuale?

**R.** La mancata predisposizione del rendiconto/bilancio annuale prefigura, innanzitutto, una responsabilità degli organi direttivi che non hanno rispettato quanto disposto dall'art. 20 del Codice civile relativo alla convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio.

Si ricorda, inoltre, che gli enti non commerciali "di tipo associativo" che vogliono usufruire delle agevolazioni di cui all'articolo 148, comma 8, lett. d), del Tuir, ossia della decommercializzazione delle eventuali attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate nei confronti dei soci e verso il pagamento di corrispettivi specifici, devono inserire nel proprio statuto, tra le altre, una clausola che imponga l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario relativo all'attività complessiva.

Se il rendiconto non viene approvato si perdono le agevolazioni fiscali.

---

## 7

### Obblighi contabili in caso di svolgimento di attività commerciali

**D.** Quali sono obblighi contabili per gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale?

**R.** La mancanza di espliciti obblighi contabili relativamente alla attività istituzionale dell'ente non commerciali viene meno nell'ipotesi di esercizio di attività commerciale. In tale ipotesi, infatti, esistono obblighi ben precisi.

Le disposizioni di riferimento sono contenute negli artt. 18 e 20 del D.P.R. n. 600/1973, negli artt. 144 (obbligo di tenere la contabilità separata) e 148 (obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario) del Tuir, e nell'art. 19-ter (condizioni per la detrazione Iva) del D.P.R. n. 633/72.

In base all'articolo 20, comma 1 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, gli adempimenti previsti dagli articoli 14 (tenuta delle scritture contabili), 15 (redazione dell'inventario e del bilancio), 16 (compilazione del registro dei beni ammortizzabili) e 18 (tenuta della contabilità semplificata) del Dpr 600/73 devono essere assolti da parte degli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

---

## 8

### Obbligo di contabilità separata

**D.** Come deve comportarsi contabilmente l'ente non commerciale in caso di esercizio di attività commerciale?

**R.** Nell'ipotesi di esercizio abituale di attività commerciale l'art. 144, comma 2, del Tuir impone l'obbligo di tenere la contabilità separata.

In pratica deve essere attuata una netta separazione tra l'ambito commerciale e l'ambito istituzionale dell'attività svolta.

L'intento di tale disposizione è quello di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale, anche al fine di individuare più agevolmente l'oggetto principale dell'ente e la sua reale qualificazione.

Da ciò si può dedurre che:

- l'attività istituzionale non ha rilevanza fiscale;
- le operazioni non riferibili all'attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate ai fini fiscali;
- non sono soggetti alle norme di contabilità obbligatoria gli enti non commerciali svolgenti attività commerciale occasionale;
- non sono soggetti alle norme di contabilità obbligatoria i proventi di natura fondiaria, i redditi di capitale, i redditi diversi (art. 67 del Tuir) salvo che tali redditi non siano prodotti nell'ambito di un'attività di impresa.

---

**Modalità di impostazione della separazione contabile**

**D.** Come deve attuarsi la separazione contabile della sfera istituzionale rispetto a quella commerciale in ipotesi di esercizio contemporaneo delle due attività?

**R.** La "separazione contabile" dei fatti amministrativi tra la sfera della attività commerciale e istituzionale può avvenire in due modi:

1. mediante l'adozione di due distinti sistemi contabili ad esempio un registro di prima nota per l'attività commerciale e uno per l'attività istituzionale;
2. oppure, in seno alle risultanze contabili complessive dell'ente, tramite l'individuazione di appositi conti o sottoconti, evidenzianti la natura della posta contabile sottesa (commerciale, istituzionale o promiscua).

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 13 marzo 2002, n. 86/E ha legittimato questa seconda impostazione precisando che:

*"La tenuta di un unico impianto contabile e 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 non prevede, infatti, l'istituzione di un libro giornale e di 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".*

Questa ultima modalità presenta l'indubbio vantaggio di rilevare nei registri obbligatori tutte le operazioni relative all'ente. Di conseguenza, nell'ipotesi di perdita della qualifica di ente non commerciale risulterebbe più semplice ricongiungere le risultanze dei due sistemi contabili.

---

**Parametri per monitorare il mantenimento della qualifica di ente non commerciale**

**D.** Quali sono i parametri per monitorare il mantenimento della qualifica di ente non commerciale?

**R.** I parametri che possono determinare la perdita della qualifica di ente non commerciale e che vanno costantemente monitorati sono i seguenti:

- prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto ad altre attività;
  - prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
  - prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali, rispetto alle entrate istituzionali (sovvenzioni, liberalità, quote associative);
  - prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.
- 

**Conseguenze della perdita della qualifica della non commercialità**

**D.** Quali sono le conseguenze della perdita della qualifica di ente non commerciale?

**R.** Le conseguenze pratiche della perdita della qualifica di ente non commerciale possono così sintetizzarsi:

- non esiste più la distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale;
- tutta l'attività viene attratta nel reddito di impresa (tassabile), senza più la distinzione tra redditi fondiari, redditi di capitale, redditi da attività commerciale e redditi diversi;
- le entrate istituzionali come i contributi e le liberalità (oltre ovviamente le quote associative e le sovvenzioni) diventano ricavi;
- assoggettamento ad Iva di tutte le operazioni attive;

- la contabilità è solo ordinaria (non esiste per gli enti commerciali la contabilità semplificata) e vi confluiscono tutti i fatti amministrativi relativi alla gestione complessiva;
- la ritenuta sui redditi di capitale (es. interessi) viene sempre operata a diventa d'acconto e non più a titolo d'imposta.

L'eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale produce i propri effetti in via retroattiva, a decorrere dall'inizio dello stesso periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che consentono di fruire delle agevolazioni e comporta l'obbligo di includere tutti i beni dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del DPR 600 del 1973.

---

## 12

### Rendiconto per raccolta fondi

**D.** Sono previsti specifici adempimenti per gli enti non commerciali che realizzano campagne di raccolta fondi?

**R.** La raccolta di fondi costituisce, da sempre, una delle principali fonti di finanziamento dell'attività degli enti non commerciali.

A tutela della fede pubblica è previsto a carico dei soggetti che realizzano tali iniziative l'obbligo di predisporre un apposito rendiconto, da effettuarsi entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, separato e ulteriore rispetto al rendiconto annuale economico e finanziario, in cui devono essere riportati, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti a ciascuna iniziativa.

L'obbligo di predisporre il rendiconto prescinde dalla circostanza che l'ente svolga o meno attività commerciale.

Tal rendiconto deve, inoltre, essere accompagnato eventualmente, da una relazione illustrativa concernente le spese e le entrate relative (articolo 20, comma 2, DPR n. 600/73).

Il rendiconto va conservato, agli effetti fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce e, quindi, in caso di controversia, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 del codice civile.

---

## 13

### Termini di conservazione delle scritture contabili

**D.** Quanto tempo vanno conservati i documenti contabili?

**R.** Non esistono specifici termini civilistici di conservazione per i documenti contabili degli enti non commerciali, pertanto, ci si riferisce a quanto disposto dall'articolo 2220 del codice civile per l'imprenditore commerciale, il quale stabilisce che:

- le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione
- per dieci anni devono conservarsi, altresì, le fatture, le lettere ed i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti

Trascorso tale periodo, pertanto, non è più possibile contestare all'imprenditore la mancanza di tale documenti.

In particolare devono essere conservati per dieci anni:

- libro giornale, libro degli inventari e scritture contabili (libri obbligatori per l'imprenditore commerciale);
- libro soci, libro delle adunanze delle assemblee, del consiglio di amministrazione (o del consiglio di gestione);
- o del revisore (libri obbligatori per le società a responsabilità limitata).

In ambito fiscale, la conservazione di scritture e documenti contabili è disciplinata dall'art. 22 del DPR n. 600/1973, il quale stabilisce che, fatto salvo quanto previsto dalla normativa civilistica, le scritture contabili obbligatorie e la relativa documentazione devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.

Pertanto, ai fini fiscali, occorre verificare se l'ente non commerciale è interessato da qualche accertamento per gli anni precedenti.

In caso di accertamenti in corso, notificati nei termini, la conservazione delle scritture contabili è, dunque, obbligatoria, come detto, fino alla definizione dei medesimi, eventualmente anche oltre il termine massimo di dieci anni stabilito dall'articolo 2220 del codice civile.

Il termine di accertamento è stato unificato sia per le imposte dirette che per l'Iva ed è stato fissato al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

---

## Contabilità e Bilancio

**D.** Che tipo di rapporto deve intercorrere tra l'impostazione contabile e il Bilancio di esercizio?

**R.** Contabilità e bilancio sono strettamente legati tra di loro non solo perché non è possibile redigere correttamente il bilancio senza il supporto di una contabilità, ma anche perché la struttura e il contenuto del bilancio sono spesso in funzione del "tipo" di contabilità tenuta. Così, sbocco naturale di una contabilità finanziaria è il rendiconto finanziario, il quale si limita a una contrapposizione delle entrate e delle uscite, e mette in evidenza come, mediante la gestione, sono state utilizzate le risorse disponibili. Esso vuole inoltre dimostrare come si è venuto a formare l'avanzo o il disavanzo finanziario, ma non consente, ad esempio, di trarre elementi di giudizio circa l'economicità della gestione.

Se l'ente, invece, intende rappresentare compiutamente la propria situazione patrimoniale, finanziaria e economica si rende necessaria l'adozione di una contabilità del "tipo ordinario".

## Nessun obbligo di tenuta della contabilità ordinaria

**D.** Gli enti cosiddetti di maggiori dimensioni che hanno ad esempio proventi superiori a 150.000, 00 euro sono obbligati all'adozione della contabilità ordinaria?

**R.** No non esiste alcun obbligo. Anche le indicazioni provenienti dai documenti emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dall'Agenzia per le Onlus che fissano rispettivamente a 50.000,00 e 100.000,00 euro il limite dei proventi al di sotto dei quali è possibile adottare una rilevazione e rappresentazione dei risultati di tipo finanziario costituiscono soltanto delle linee guide o raccomandazioni. La scelta è condizionata soltanto dalle esigenze informative e di controllo della gestione che si vogliono ottenere dalla contabilità e dal bilancio di esercizio.

## Schemi di Bilancio

**D.** Esistono prefissati schemi di bilancio per gli enti che adottano la contabilità di tipo ordinario?

**R.** Per gli enti non profit esiste la più ampia libertà nella redazione del bilancio, nel senso che non esistono né voci, né schemi di bilancio obbligatori, a differenza di ciò che accade per le società. Ma il bilancio di esercizio, anche per questi enti, deve comunque tenere conto, oltre che della peculiarità della gestione in rapporto alla natura dell'ente stesso, delle finalità del bilancio, tra le quali spicca quella di fornire le informazioni sulla gestione a coloro che vi hanno interesse, sia all'interno che all'esterno dell'organizzazione.

La mancanza di precisi obblighi di legge ha condotto gli operatori ad applicare schemi e criteri costruiti sulle singole attività rispetto a schemi generali di rappresentazione chiara e completa, soprattutto in relazione ai principi contabili utilizzati e condivisi.

La necessità di fornire indicazioni uniformi, agli operatori professionali del settore, ha indotto il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti prima e l'Agenzia per le Onlus ad elaborare rispettivamente una raccomandazione e delle linee guida per la redazione dei bilanci.

Entrambi i documenti definiscono un contenuto minimo del bilancio d'esercizio e propongono uno schema di massima di tale documento costituito da:

- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto della gestione;
- Nota integrativa
- Prospetto di movimentazione dei fondi;
- Relazione sulla gestione (c.d. conto morale);

## Regimi contabili

**D.** Quali sono i regimi contabili che gli enti non commerciali possono adottare?

**R.** Innanzitutto va precisato che per regime contabile si intende l'insieme delle scritture di cui è obbligatoria la tenuta ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

I regimi contabili che gli enti non commerciali possono adottare sono i seguenti:

- regime ordinario;
- regime semplificato (art. 18, D.P.R. n. 600/73);
- regime super semplificato (art. 3, comma 166, Legge n. 662/96);
- regime forfetario (Legge n. 398/91).

L'adozione di uno dei regimi contabili sopra indicati dipende dai volumi di ricavi realizzati.

Va ribadito che le operazioni di natura non commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate ai fini fiscali: si pensi ad un ente non commerciale che svolga attività commerciale occasionale.

---

**18**

### **Ammontare dei ricavi e regime di contabilità ordinaria**

**D.** Quale è il volume dei ricavi che rende obbligatoria l'adozione del regime di contabilità ordinaria?

**R.** Sono interessati al regime di contabilità ordinaria gli enti non commerciali con ricavi derivanti dall'attività commerciale superiori a:

- euro 309.874,14 relativamente all'attività di servizi;
- euro 516.456,90 relativamente all'attività diversa dalla prestazione di servizi;
- euro 516.456,90 qualora ci sia un esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e di altre attività, annotate cumulativamente.

A prescindere dal volume d'affari e dalle modalità di determinazione del reddito l'ente, se lo ritiene opportuno, può scegliere il regime contabile ordinario tramite opzione. La contabilità ordinaria viene scelta mettendo in atto i cosiddetti comportamenti concludenti, ossia tramite l'adempimento degli obblighi e delle modalità proprie del regime stesso.

L'opzione per la tenuta della contabilità ordinaria non deve essere effettuata a priori; la scelta va effettuata nella dichiarazione annuale IVA relativa allo stesso anno in cui si attua il comportamento concludente.

Nel regime contabile ordinario è obbligatoria la tenuta dei seguenti registri:

- il registro delle fatture emesse (art. 23, D.P.R. n. 633/72);
- il registro dei corrispettivi (nel caso di commercio al minuto, in luogo del libro fatture emesse - art. 24, D.P.R. n. 633/72);
- il registro degli acquisti (art. 25, D.P.R. n. 633/72);
- il libro giornale (art. 14, D.P.R. n. 600/73);
- il libro degli inventari (art. 14, D.P.R. n. 600/73);
- le scritture ausiliarie di magazzino;
- libro unico del lavoro se vi sono dipendenti.

---

**19**

### **Scelta del regime contabile**

**D.** Come si sceglie un regime contabile?

**R.** Secondo quanto previsto dall'art. 1 del D.P.R. n. 442/1997 la scelta e la revoca dei regimi contabili si desume dal comportamento concreto posto in essere in modo inequivocabile dal contribuente e consistente nell'adozione del regime contabile e nel corretto adempimento dei relativi obblighi.

La comunicazione delle opzioni o delle revoche esercitate si effettua, anche nel caso di inizio attività, nella prima dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta operata. Se il contribuente è esonerato dalla presentazione della dichiarazione annuale

Iva (ad esempio enti in regime 398/91) deve comunicare l'opzione o la revoca del regime contabile nel modello di dichiarazione dei redditi (Modello Unico), allegando allo stesso l'apposito quadro per le comunicazioni delle opzioni e revoche contenuto nella modulistica della dichiarazione annuale Iva.

In caso di mancata comunicazione, pur restando valida la scelta del contribuente, si applica la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.065,00 euro.

---

## 20

### Obblighi contabili delle Onlus

**D.** L e Onlus sono tenute a particolari e specifici adempimenti contabili?

**R.** Gli obblighi contabili delle ONLUS sono precisati con molta attenzione dal legislatore in quanto:

- costituiscono la principale fonte di prova dell'attività esercitata;
- consentono la verifica della corretta applicazione delle agevolazioni fiscali;
- concorrono a dimostrare l'uso non elusivo della qualifica di ONLUS.

La norma che disciplina tali obblighi è contenuta nell'art. 20bis del D.P.R. n. 600/73.

In relazione all'attività complessiva, le Onlus hanno un obbligo di tenere una contabilità attraverso la quale sia possibile rilevare sistematicamente e in ordine cronologico e con completezza ed analiticità, le operazioni poste in essere al fine di conferire trasparenza a tutte le operazioni realizzate in ciascun periodo della gestione.

Inoltre, deve essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, un apposito documento contenente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della ONLUS, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali.

Per presunzione di legge gli obblighi prescritti si intendono rispettati se la contabilità consiste nella tenuta del libro giornale e del libro inventari in conformità alle disposizioni di cui all'art. 2214 c.c..

Oltre alle scritture generali in relazione alle attività direttamente connesse, devono essere tenute le scritture contabili proprie delle imprese (artt. 14, 15, 16, 17 e 18 D.P.R. 600/1973), optando per i vari regimi (ordinario, semplificato, ecc.) secondo le specifiche disposizioni di legge.

Va precisato che l'obbligo di tenuta delle scritture contabili per le attività direttamente connesse è indipendente dall'obbligo di tenuta delle scritture sistematiche e cronologiche per l'attività complessiva delle Onlus.

---

## 21

### Revisori delle Onlus

**D.** I revisori delle Onlus devono essere necessariamente iscritti all'albo dei revisori dei Conti?

**R.** A fronte di rilevanti agevolazioni (non solo fiscali) le Onlus sono soggette a particolari controlli. Tra questi si cita quello indicato dal comma 5 dell'art. 20bis del D.P.R. n. 600/73, il quale prevede che qualora i proventi dell'attività complessiva superino per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032.913,80 al "bilancio" deve essere allegata anche la relazione dell'organo di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili.

---

## 22

### Contabilità e bilancio delle Organizzazioni di Volontariato

**D.** La contabilità e il bilancio delle Organizzazioni di volontariato presentano particolarità proprie rispetto a quanto previsto per gli altri enti non commerciali?

**R.** Le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali in luogo delle scritture contabili previste dal comma 1, lett. a) dell'art. 20-bis del D.P.R. n. 600/1973 (e cioè di scritture cronologiche e sistematiche riferite all'attività complessivamente svolta), possono redigere il rendiconto delle entrate e delle spese complessive nei termini e nei modi previsti dall' art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, indipendentemente dall'ammontare dei proventi conseguiti.



Pertanto, questi soggetti possono, in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche, nonché della situazione finanziaria, economica e patrimoniale previste dal comma 1, lett. a), dell'art. 20-bis del D.P.R. n. 600/1973, redigere per tutte le attività svolte, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un rendiconto, accompagnato da una relazione illustrativa ove lo richiedano esigenze di trasparenza e maggiore chiarezza.

Circa la forma, la struttura e il contenuto del rendiconto, nulla viene detto nella norma in esame. L'art. 3 della legge n. 266/1991, fornisce una indicazione del contenuto minimo di bilancio, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti.

---

## 23

### Deposito del Bilancio presso il Registro delle imprese

**D.** Gli enti non commerciali sono tenuti al deposito del bilancio presso il Registro delle Imprese della Camera di Commercio?

**R.** Gli enti non commerciali non rientrano tra i soggetti obbligati al deposito del Bilancio presso il Registro delle Imprese.

---

## 24

### Iscrizione al Repertorio economico amministrativo (REA)

**D.** Gli enti non commerciali sono tenuti ad iscriversi al Repertorio economico amministrativo (REA) presso la Camera di Commercio?

**R.** Il R.E.A. (Repertorio delle notizie Economiche ed Amministrative) è stato istituito presso il Registro delle Imprese delle Camere di Commercio, sotto la vigilanza del Ministero dell'Industria, con lo scopo di raccogliere tutte quelle notizie aventi carattere economico, statistico e amministrativo delle imprese, non previste a suo tempo dal Codice civile, e nel quale trovano posto sia quei soggetti collettivi, non iscritti nelle sezioni del Registro, che esercitano, in modo sussidiario e non prevalente, un'attività economica di natura commerciale (enti pubblici non economici, associazioni riconosciute e non, fondazioni, organismi religiosi ecc.).

La circolare n. 3407/C, datata 9 gennaio 1997, del Ministero dell'Industria, commercio ed artigianato, individua i soggetti che devono essere iscritti al R.E.A. A tale registro devono iscriversi anche le associazioni che svolgono attività commerciali.

La circolare precisa, infatti, che i soggetti che debbono iscriversi al Rea (attraverso il Modello R da presentare alla Camera di Commercio competente) sono rappresentati da tutte quelle forme di esercizio collettivo di attività economiche di natura commerciale e/o agricola che si collocano in una dimensione di sussidiarietà, di ausiliarità rispetto all'oggetto principale di natura ideale, culturale, ricreativa, sportive, ecc.

Oltre ai dati economici delle imprese, il R.E.A. raccoglie quindi anche le informazioni relative alle associazioni che pur non essendo imprese e quindi non esercitando un'attività a scopo di lucro, svolgono comunque un'attività economica, ancorché secondaria e strumentale allo scopo principale dell'associazione (come per esempio la gestione di un bar o l'organizzazione di avvenimenti sportivi).

Per denunciare al R.E.A. tali attività economiche occorre che esse siano rivolte all'esterno, non devono, dunque, essere iniziative solo per i soci.

---

## 25

### Libri sociali

**D.** Gli enti non commerciali devono obbligatoriamente attivare libri sociali e quali?

**R.** Il codice civile non impone agli enti non commerciali alcun obbligo di istituire i libri "sociali".

Tenendo conto della mancata previsione normativa per individuare i libri ed i registri che ogni ente deve istituire, si può fare riferimento alle norme sull'ordinamento e sull'amministrazione previste dallo statuto.

Pertanto, sono obbligatori quei libri la cui tenuta è prevista espressamente dallo statuto.

Pur in mancanza di una specifica previsione legislativa in tal senso, risulta, comunque, opportuna l'istituzione di quei libri che consentano di rendere conto dell'attività svolta dall'ente e di documentare le adunanze e le deliberazioni degli organi dell'ente così come previsti dal medesimo statuto.

In questo modo sarà altresì possibile realizzare:

- una forma di trasparenza nei confronti dei soci dell'ente;
- dimostrare l'esercizio di una attività senza scopo di lucro;
- verificare il perseguimento degli obiettivi previsti dallo statuto sociale.

In alcuni casi, poi, questa necessità diventa un vero e proprio obbligo: ad esempio, per dimostrare che l'attività svolta da un ente di tipo associativo e' rivolta ai soci bisogna istituire l'apposito libro, da cui risultano i nominativi di chi è in regola con il pagamento della quota associativa annuale.

Tra i libri "sociali" raccomandati agli enti non commerciali a mero titolo esemplificativo, si segnalano, indipendentemente dalle dimensioni, i seguenti:

- libro soci
- libro verbali assemblee
- libro verbali consiglio direttivo
- libro verbali collegio dei revisori (eventuale).

Tutti i libri sociali sopra indicati possono essere utilizzati in forma libera (senza né bollatura, né vidimazione), sia come registri manuali che a fogli mobili per una tenuta computerizzata. La vidimazione può, tuttavia, essere consigliabile in quanto attribuisce efficacia probatoria e data certa alle annotazioni.

### **Rilevazioni per cassa e per competenza**

**D.** Qual è la differenza tra rilevazioni contabili per cassa e rilevazioni per competenza economica?

**R.** 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 rilevati contabilmente e rappresentati nel bilancio dell'esercizio in cui essi hanno trovato giustificazione economica ossia hanno prodotto i loro effetti e non quando si manifestano i relativi movimenti monetari (pagamenti ed incassi).

Si chiarisce la differenza con un esempio: il pagamento di un canone di locazione semestrale anticipato a novembre verrebbe a gravare interamente sull'esercizio del pagamento nell'ipotesi di contabilità di tipo finanziario anche se 4 mesi su 6 si riferiscono all'esercizio successivo, falsando, così, il risultato dell'esercizio. Nella contabilità per competenza si rinvia al futuro esercizio la parte di competenza (4 mesi su sei) mentre partecipa all'esercizio solo quanto di riferimento (2 mesi su sei).