

# Contabilità e bilancio degli enti del Terzo settore (ETS)

di Gian Mario Colombo (\*)

Con riguardo ai principi di **trasparenza** contenuti nella Legge delega per la riforma del Terzo Settore (Legge n. 106/2016), i decreti attuativi hanno provveduto ad emanare norme relative agli **obblighi contabili** sia ai **fini civilistici** che **fiscali**. Per quanto riguarda gli enti del Terzo Settore, il quadro normativo non è completo perché mancano ancora importanti decreti che in modo diretto (vedi, ad esempio, il Modello di bilancio per gli ETS non commerciali, nonché le Linee Guida per la redazione del bilancio sociale) o indiretto (vedi D.M. sulle attività diverse) andranno ad impattare sull'aspetto contabile della gestione. È fuori dubbio che, a fronte di agevolazioni fiscali consistenti, il legislatore ha posto **obblighi di informazione e controllo** significativi.

La Legge delega al Governo per la riforma del Terzo settore (Legge 6 giugno 2016, n. 106), con riferimento allo specifico tema della contabilità e del bilancio, si soffermava sui seguenti principi:

- previsione obblighi di trasparenza e informazione attraverso forme di pubblicità dei bilanci e di altri atti fondamentali (art. 3, comma 1, lett. a);
- applicazione norme in materia societaria (Titoli V e VI Libro Quinto Codice civile su società e cooperative), ove compatibili, alle associazioni e fondazioni che esercitano in modo stabile e prevalente attività d'impresa (art. 3, comma 1, lett. d);
- principi di efficacia, efficienza, trasparenza, correttezza ed economicità della gestione degli enti (art. 4, comma 1, lett. d);
- criteri per distinguere, nella tenuta contabile e nei rendiconti, la diversa natura di entrate e uscite per il perseguimento dell'oggetto sociale (art. 4, comma 1, lett. f);
- obblighi controllo interno, rendicontazione, trasparenza e informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività e dell'impiego di risorse pubbliche, tenendo conto del D.Lgs. n. 231/2001 (art. 4, comma 1, lett. g).

Questi temi saranno ripresi nel seguito di questo intervento, tenendo conto degli sviluppi apportati dai decreti delegati (D.Lgs. n. 117/2017 per gli enti del Terzo settore, e D.Lgs. n. 112/2017 per le imprese sociali); qui si vuole solo spendere una parola per sottolineare la centralità del principio di trasparenza. La Legge delega afferma la necessità di prevedere obblighi di trasparenza e di informazione verso terzi (art. 3, comma 1, lett. a), attraverso forme di pubblicità dei bilanci e altri atti fondamentali dell'ente anche attraverso la pubblicazione sul sito internet istituzionale (1). Questo aspetto, a nostro avviso, è da collegare strettamente con la molteplicità degli obblighi contabili imposti agli enti.

## Scritture contabili degli ETS

La materia degli obblighi contabili è affrontata dal Codice del Terzo settore (CTS) sia sul piano civilistico (artt. 13-15) che su quello fiscale (art. 87), creando in qualche caso, come meglio vedremo in seguito, problemi di coordinamento tra le norme.

### Obblighi contabili civilistici

Sotto il profilo civilistico, l'art. 13 CTS (rubricato: "scritture contabili e bilancio") non con-

(\*) *Dottore Commercialista e Revisore in Milano*

(1) Se ne parla anche all'art. 4, comma 1, lett. c); g); o), in materia di CTS; all'art. 6, comma 1, lett. a) relativamente al-

l'impresa sociale; ed all'art. 7, comma 2 (controlli); art. 8, comma 1, lett. e) ed f), relativamente al servizio civile universale; (art. 9, comma 1, lett. d) per il 5xmille.

## Terzo settore

tiene previsioni specifiche, relative all'obbligo di tenuta delle scritture contabili (2).

Gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture sono invece previsti solo ai fini fiscali dall'art. 87 del CTS, a pena di decadenza dei 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 (3) 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 c.c. in tema di convocazione dell'assemblea delle associazioni riconosciute per l'approvazione del bilancio.

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 (art. 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 sostanzi 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 c.c. (4).

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 forme (5).

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, a nostro avviso, 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 civile (6).

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).

(2) L'art. 15 del CTS prevede, peraltro, la tenuta di libri sociali obbligatori.

(3) Cfr. sul punto: Relazione illustrativa, pag. 2.

(4) L'art. 2214 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*, Torino, 2017, pag. 106.

(6) Cfr. G.M. Colombo - C. Ilari, AA. VV., *Riforma del Terzo Settore*, IPSOA, 2016, pag. 227 ss.

### **Rilevazione contabile delle liberalità non monetarie**

Vorremmo ora esporre un caso particolare, ricorrente nella gestione degli enti non profit.

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

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.

È stato chiarito in dottrina che l'attribuzione in moneta di conto a siffatti redditi avviene, di solito, con riferimento ai c.d. prezzi correnti di mercato per i beni acquisiti in natura ed alle somme che si potrebbero riscuotere se determinate attività patrimoniali, invece di essere godute dagli stessi soggetti di azienda, venissero cedute a terzi o in affitto per i redditi figurativi.

Nella stessa direzione si muove 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 organizzazio-

ni 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 individuarne 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.

### **Obblighi contabili fiscali**

L'art. 86 del CTS, richiamato dall'art. 87, comma 1 prevede, per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e per le organizzazioni di volontariato nel regime forfetario opzionale, entro certi limiti di fatturato (euro 130.000 annui), l'esonero dagli obblighi di registrazione, e di tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di conservare i documenti emessi e ricevuti (art. 22, D.P.R. n. 633/1972).

Ai sensi dell'art. 87, comma 1, per gli altri ETS non commerciali, ovvero per quelli che non possono e non vogliono esercitare opzione di cui sopra, si applica, sia pure con alcuni adattamenti, quanto previsto in materia per le ONLUS (vedi: art. 25, D.Lgs. n. 460/1997) (8), a pena di decadenza dei benefici fiscali.

La disciplina di cui all'art. 87 può così essere sintetizzata:

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

(8) Cfr. G.M. Colombo - M. Setti, *Contabilità bilancio controllo degli enti non profit*, VII edizione, IPSOA, Milano, pag. 116 ss.

## Terzo settore

- in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere, con completezza e analiticità, le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione;

- rappresentare adeguatamente, in apposito documento, la situazione patrimoniale economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività indicate all'art. 6 da quelle di cui all'art. 5;

- tenere, in relazione alle attività commerciali, la contabilità semplificata.

Per una presunzione di legge (comma 2 dell'art. 87), gli obblighi di cui sopra si intendono osservati qualora la contabilità consti di un libro giornale, tenuto in conformità a quanto stabilito dall'art. 2216 c.c. e di un libro inventari di cui all'art. 2217 c.c.

In conclusione, con riferimento agli obblighi riguardanti l'attività complessiva, non emergono sostanziali differenze rispetto a quanto civilisticamente previsto dall'art. 13, allorché non vi è dubbio che i documenti di bilancio ivi richiesti non possono che derivare da scritture contabili sistematiche (cioè composte in sistema), cronologiche (ordinate, cioè secondo la successione nel tempo), tenute, secondo la tecnica contabile, cioè a nostro avviso, in partita doppia.

Il punto, semmai, è rappresentato dal comma 3 dall'art. 87, secondo il quale gli ETS non commerciali "che nell'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro possono tenere per l'anno successivo in luogo delle scritture contabili previste del primo comma, lett. a) il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'art. 13, comma 2".

Indubbiamente quest'ultimo documento non può che essere un rendiconto finanziario per cassa che, pur rappresentando una semplificazione riconosciuta agli ETS aventi natura com-

### LA NOVITÀ NORMATIVA

#### Esenzione dalla tenuta delle scritture contabili

La Relazione illustrativa al Codice del Terzo settore afferma che vengono esentati dalla tenuta delle scritture contabili i **soggetti di minori dimensioni** in funzione dei **proventi prodotti**, ai quali potrà essere concesso di tenere un semplice **rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive**, da raccordare con l'art. 13 del Codice.

merciale, va in qualche modo a sovrapporsi a quanto già previsto dall'art. 13, comma 2, con due differenze fondamentali rispetto al testo in esame: la soglia delle entrate (220.000 euro di proventi) e i soggetti destinatari (cioè tutti gli ETS, commerciali e non commerciali).

Può forse essere di aiuto nell'interpretazione della norma un passaggio della Relazione illustrativa, che così, si esprime: "al comma 3, vengono esentati dalla tenuta delle scritture contabili i soggetti di minori dimensioni in funzione dei proventi prodotti ai quali potrà essere concesso di tenere un semplice rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive così come previsto dall'art. 20-bis del D.P.R. n. 600/1973 da raccordare con l'art. 13 del Codice".

Coordinando le norme, si può ritenere che l'art. 87, comma 3 abbia semplicemente valenza fiscale, in coerenza anche con la sua collocazione nel Titolo X del CTS.

La lett. b) del comma 1 dell'art. 87 prevede una semplificazione, rispetto alla tenuta delle scritture contabili, per le attività svolte con modalità commerciali, in parte simile a quella prevista per le attività connesse delle ONLUS dal D.Lgs. n. 460/1997, mediante la possibilità di utilizzo della contabilità semplificata (art. 18 del D.P.R. n. 600/1973), anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti dal comma 1 del medesimo articolo. Anche in questo caso, appare chiaro l'intento del legislatore di agevolare gli enti del Terzo settore.

Il comma 4 dell'art. 87 stabilisce, per gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, comma 5 che esercitano attività commerciale, l'obbligo della contabilità separata.

Per l'attività commerciale esercitata, sia essa di interesse generale (art. 5) o diversa (art. 6), l'ETS non commerciale deve tenere una contabilità separata, ove ciò che bisogna separare sono gli atti amministrativi relativi all'attività

istituzionale non commerciale da quelli relativi all'attività commerciale (9). La Relazione illustrativa, a commento di questa norma, precisa che "ai fini della contabilità separata non è stato appositamente previsto che si debba istituire 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" (10).

La contabilità separata assume particolare importanza per gli enti religiosi civilmente riconosciuti che costituiscono un ramo ETS (art. 4, comma 3). Per lo svolgimento delle attività di interesse generale, tali enti devono costituire un patrimonio destinato e tenere separatamente le scritture contabili di cui all'art. 13 CTS.

Va da sé, infine, che gli ETS commerciali devono tenere la contabilità ordinaria, con tassazione quale "reddito di impresa" di tutti i proventi conseguiti.

### Obbligo di redigere il bilancio di esercizio

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

Il bilancio degli ETS deve essere rapportato alle "dimensioni economiche" (Legge n. 106/2016, art. 4, comma 1, lett. g).

#### a) Tipologia dei bilanci

#### LA NOVITÀ NORMATIVA

##### Attività commerciale dell'ETS non commerciale

Per l'attività commerciale esercitata, sia essa di interesse generale o diversa, l'ETS non commerciale deve tenere una **contabilità separata**, ove ciò che bisogna separare sono gli **atti amministrativi** relativi all'**attività istituzionale non commerciale** da quelli relativi all'attività **commerciale**. La Relazione illustrativa al Codice del Terzo settore precisa che, ai fini della contabilità separata, non è stato appositamente previsto che si debba istituire 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.

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) (11);
- 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 Lavoro (12);
  - 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 a 220 mila euro", possono (è, quindi una facoltà) redigere un rendiconto finanziario per cassa.

In sintesi, quindi, si prevede un regime ordinario di competenza per gli enti di maggiori dimensioni e un rendiconto semplificato di cassa per gli enti minori.

Gli ETS non commerciali (art. 79, comma 5), che effettuano raccolte pubbliche di fondi, devono, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio (13), inserire all'interno del rendiconto

(9) Su questo tema cfr. G.M. Colombo - M. Setti, op. cit., pag. 88 ss., ove è sviluppato il tema della contabilità separata con riferimento agli enti non commerciali (art. 144, comma 2, del T.U.I.R.).

(10) Il testo citato riproduce il contenuto della risoluzione n. 86/E/2002 dell'Agenzia delle entrate riguardante la modalità di tenuta della contabilità separata per gli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali.

(11) Nello schema di CTS n. 417/2017, presentato, del Governo al Parlamento, era a nostro avviso correttamente previ-

sto il "rendiconto gestionale" e non quello "finanziario", trattandosi di rendicontare l'aspetto economico, e non quello finanziario.

(12) 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).

(13) Questo termine è in palese contraddizione con il termine di sei mesi di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del CTS.

## Terzo settore

o del bilancio (art. 13) un rendiconto specifico, redatto ai sensi dell'art. 48 comma 3, dal quale, anche a mezzo di una Relazione illustrativa, risultino, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (art. 79, comma 4, lett. a), e ciò, indipendentemente dal regime contabile (ordinario o semplificato) prescelto.

Ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973 è prevista per gli enti non commerciali la redazione di un analogo rendiconto, che deve essere redatto separatamente e conservato, ai fini fiscali, ma non inserito nel bilancio di esercizio.

### b) Schemi di bilancio

Ai sensi dell'art. 13, comma 3, CTS il bilancio di esercizio degli ETS "ordinari" e quelli "minori" deve essere redatto in conformità alla modulistica da definire con Decreto del Ministro del Lavoro e Politiche sociali entro un anno dall'entrata in vigore del CTS (14).

In ogni caso tale "modello" dovrà tenere conto del disposto dell'art. 87, comma 1, lett. a), secondo cui "l'apposito documento" (di bilancio) deve essere redatto distinguendo le attività indicate nell'art. 6 da quelle di cui all'art. 5. Ciò significa che, nel periodo transitorio, gli enti non lucrativi di cui al Libro I del Codice, civile, mantengano la più ampia libertà (sia nella forma che nel contenuto) nella redazione del bilancio di esercizio.

In tema di schemi di bilancio, conviene, peraltro, accennare al fatto che negli ultimi anni sono stati emanati, rispettivamente, da parte dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dell'Agenzia delle ONLUS, due documenti (15) che, in qualche modo, anche se non obbligatori per legge, sono stati utilizzati da molti enti *non profit* per la rappresentazione dei loro risul-

tati di sintesi, e possono costituire una base utile per la "modulistica" del futuro Decreto ministeriale.

Tali schemi si caratterizzano per due elementi fondamentali:

- stato patrimoniale: si riproduce sostanzialmente lo schema del Codice civile per le società, con alcuni importanti adattamenti, soprattutto in tema di rappresentazione del patrimonio netto, che tengono conto della peculiarità della gestione degli enti *non profit*;
- invece del conto economico, in forma scalare, teso a dimostrare il risultato economico dell'esercizio, si è previsto un "rendiconto gestionale", a proventi ed oneri, per aree gestionali, diretto a evidenziare le risorse a disposizione dell'ente e il consumo fatto nell'esercizio.

Particolarmente importante è la disposizione che estende agli ETS, che svolgono la propria attività in forma principalmente o esclusivamente di impresa commerciale, gli schemi di bilancio secondo le regole di cui agli artt. 2423 ss. (bilancio ordinario), 2435-bis (bilancio in forma abbreviata) e 2435 (bilancio delle micro imprese) del Codice civile.

Tale bilancio va depositato presso il registro delle imprese, anziché presso il RUNTS (vedi art. 48), come previsto per gli ETS non commerciali.

Per quanto riguarda i termini per l'approvazione del bilancio, né l'art. 13, né l'art. 14 forniscono una tempistica precisa per l'approvazione del bilancio.

Tuttavia il comma 3 dell'art. 48 richiede che "i rendiconti e i bilanci di cui agli artt. 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno".

Analoga previsione si può ricavare dall'art. 87 comma 1, lett. c), del CTS, che contiene una

(14) Sono anche previsti particolari modelli per specifici tipi di rendicontazione:

- art. 64, comma 5, CTS: tra le funzioni dell'Organismo Nazionale di Contratto (ONC) previsto alla lett. p quella di predisporre i modelli di previsione e rendicontazione che i CSV sono tenuti ad osservare nella gestione delle risorse del Fondo Unico Nazionale (FUN);

- per quanto riguarda il 5xmille, il D.Lgs. 111 del 3 luglio 2017 prevede all'art. 8, comma 1 che i beneficiari del reparto del contributo hanno l'obbligo di redigere un apposito rendi-

conto entro un anno dalla ricezione delle somme, e trasmetterlo all'amministrazione erogatrice entro i successivi trenta giorni. Tale rendiconto deve essere redatto secondo il modello del Ministero del Lavoro.

(15) - Raccomandazione del CNDC: Documento di presentazione del sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende *non profit*, 2002.

- Agenzia per le ONLUS: Linee Guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti *non profit*, Atto di indirizzo (febbraio 2009).

disposizione circa i termini (sei mesi dalla chiusura dell'esercizio) di redazione del rendiconto degli ETS (16).

Si ritiene pertanto, coordinando le due norme, che il termine di approvazione del bilancio possa essere fissato al 30 giugno, che è la data ultima per il deposito.

Gli ETS "commerciali" devono seguire, per quanto riguarda il termine di approvazione del bilancio, la tempistica del Codice civile.

### **Considerazioni conclusive**

A fronte di vantaggi fiscali consistenti, sia ai fini delle imposte dirette che indirette (vedi, Titolo X del CTS), il legislatore pone a carico del contribuente numerosi adempimenti, sia ai fini civilistici che fiscali, assai onerosi. Si pensi, ad esempio, oltre a quanto già descritto nel testo, ad altri adempimenti impegnativi come il bilancio sociale (art. 14) e alla tenuta dei libri sociali (art. 15), nonché all'obbligo del controllo interno (art. 30).

Vi è, di contro, da sottolineare che non sono ancora stati emanati diversi decreti attuativi (schemi di bilancio di esercizio, linee guida per il bilancio sociale, criteri per lo svolgimento delle attività diverse rispetto a quelle di interesse generale) che dovrebbero agevolare tali adempimenti.

In questa situazione, sarà indispensabile rendere coerente il sistema contabile, il piano dei conti e il piano delle attività.

Un altro punto di criticità, che richiede urgentemente dei chiarimenti ufficiali, è la sovrapposizione, già evidenziata nel testo, tra alcune disposizioni dell'art. 13 e dell'art. 87 del Codice del Terzo settore.

Tale sovrapposizione induce a ritenere che gli enti, come spesso è avvenuto in passato, continueranno a privilegiare nella contabilità, e conseguentemente nel bilancio, l'aspetto fiscale rispetto a quello civilistico.

(16) Il rendiconto in parola - conclude la circolare "La riforma del Terzo settore: elementi professionali", novembre 2017, del CNDCEC - può essere il bilancio di cui all'art. 13".