
In collaborazione con

GRUPPO  24ORE

TERZO SETTORE ED ENTI NON PROFIT

III Incontro 15 luglio 2021

**COMPRENDERE LE NOVITA' DEL TERZO SETTORE:
MOTIVAZIONI, SCELTE, PROSPETTIVE E PIANI OPERATIVI
IL BILANCIO E RENDICONTO
IL BILANCIO SOCIALE**

Relatore: Antonio Spiriti

Il Codice del Terzo Settore ha stabilito nuove regole e nuovi criteri da seguire per la gestione della via associativa degli Enti non avente finalità di lucro. I nuovi Statuti ed i nuovi Regolamenti, ancorché aggiornati ed adeguati alle disposizioni del **D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117** dovranno riportare tutte le specifiche indicazioni necessarie all'iscrizione presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

Tra le novità si evidenzia l'introduzione di precise indicazioni che riguardano la presenza dei Soci ed il numero minimo legale previsto per ciascun Ente, i requisiti di ammissione e le regole per la partecipazione alla vita sociale, nonché l'espressione di voto nelle Assemblee.

Un'importante novità afferisce alla gestione della **governance** degli Enti. La riforma disciplina in modo più puntuale la struttura e l'operatività dell'organo di amministrazione, oltre che quelli di controllo e di revisione. Tra gli obblighi, la tenuta, l'aggiornamento e la conservazione di alcuni libri sociali che saranno utilizzati da tutti gli associati per seguire e controllare la vita dell'Ente medesimo.

La riforma prosegue quindi con il disciplinare sulle assemblee, sull'organo di amministrazione, sull'organo di controllo e sull'organo di revisione; tutti organi sociali dell'Ente, funzionali alla redazione, controllo, revisione ed approvazione di un bilancio sociale.

Inoltre, con il **Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 5 marzo 2020**, si è perfezionato l'articolo **13 del D. Lgs. n. 117/2017** integrando tutte le indicazioni ed i contenuti minimi necessari alla redazione del bilancio sociale.

L'articolo 13, così come modificato dall'articolo 4 del Decreto legislativo 3 agosto 2018, n. 105 indica il contenuto minimo del bilancio che, gli Enti del terzo settore che non esercitano abitualmente o prevalentemente attività commerciale, sono tenuti a redigere. Il **comma 3** dispone infatti uno specifico rinvio alla modulistica da definire a cura del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

In particolare, **i commi 1 e 2**, specificano quale tipo di bilancio è obbligatorio redigere, avendo riguardo al volume dei ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate, la cui scriminante è il limite di 220.000,00 euro. Per quelli superiori è necessario utilizzare schemi di bilancio predisposti sulla base di una competenza economica, per quelli inferiori schemi di bilancio predisposti sulla base della competenza finanziaria (cassa).

In vigore dal 11/09/2018

Modificato da: Decreto legislativo del 03/08/2018 n. 105 Articolo 4

1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

2. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.

3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore. (1)

4. Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile.

5. Gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile.

6. L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.

7. Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo settore.

La riforma del Terzo Settore ha riservato un ruolo strategico e nevralgico al bilancio degli Enti che vi aderiscono. Con essa il bilancio e, ancor prima il sistema di gestione amministrativa che costituisce il fondamento per la sua costruzione, ha un duplice ruolo: quello di determinare le condizioni per l'iscrizione e la permanenza nel registro Unico Nazionale del terzo Settore ed una fotografia in termini fiscali e di rendicontazione della gestione e dell'organizzazione dell'Ente medesimo.

I dati di bilancio sono finalizzati anche a verificare:

- se le attività di interesse generale sono svolte in via esclusiva o almeno prevalente
- se l'Ente supera il test delle attività diverse
- se l'Ente è tenuto a predisporre il bilancio sociale
- se l'Ente è obbligato ad ottemperare all'informativa sugli emolumenti
- se sussiste l'obbligo di nomina dell'organo di controllo
- se sussiste l'obbligo di nomina dell'organo di revisione legale
- se l'Ente supera il test della commercialità
- l'applicabilità dei regimi forfetari per le Associazioni di Volontariato e per quelle di Promozione Sociale

Ai fini di questa verifica risulta di grande rilevanza la veridicità e la trasparenza di tutti i dati delle attività gestionali e amministrativo-contabili sinteticamente ricondotte in un bilancio o rendiconto gestionale.

Inoltre, il deposito del bilancio al RUNTS, oltre ad essere un obbligo, rappresenta una forma di garanzia e trasparenza tra l'Ente, tutti i soggetti interessati e la collettività rafforzando quindi un rapporto di fiducia, grazie a tutte le informazioni desumibili dal documento in parola e dalle modalità di gestione delle risorse economiche. Rappresenta infine anche una garanzia di correttezza delle attività svolte dagli amministratori.

Disposizioni specifiche, invece, sono previste per tutti quegli Enti del Terzo Settore che **svolgono abitualmente o prevalentemente attività commerciale**. Per questi, a prescindere dalle loro dimensioni, l'articolo 13 del D. Lgs. 117/2017 prevede che debbano tenere le scritture contabili ai sensi dell'articolo **2214 del Codice Civile** e che debbano redigere e presentare il prospetto di bilancio secondo le disposizioni di cui agli articoli **2423, 2435-bis e 2435-ter del Codice Civile**.

Il **comma 7 del citato articolo 13**, non esonera espressamente detti Enti (del Terzo Settore, commerciali) dalla presentazione e deposito del bilancio presso i RUNTS.

Viceversa, per quegli Enti il cui ammontare dei ricavi, proventi, o entrate a qualsiasi titolo supera il milione di euro il Codice del Terzo Settore obbliga la presentazione del bilancio al RUNTS e alla pubblicazione dello stesso presso il sito istituzionale dell'Ente stesso.

L'articolo **7 del D. Lgs. n. 117/2017**, disciplina le modalità della raccolta fondi.

E' altresì obbligatorio includere nel bilancio, uno specifico rendiconto per ogni singola raccolta così come stabilito dall'art. 79, comma 6, del D. Lgs. n. 117/2017.

1. Per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva.

2. Gli enti del Terzo settore, possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore.

Obbligo di trasparenza dei contributi pubblici

Fonte normativa

Art. 1, commi 125-129, Legge 4.08.2017, n. 124

Nota Ministero dello Sviluppo Economico 13.02.2018, n. 62980

Nota Min. Lavoro e delle Politiche Sociali 23.02.2018, prot. 34/2540 sentito il Parere del Consiglio di Stato 1.06.2018, n. 1449

Circ. Ministero del Lavoro e delle politiche Sociali 11.01.2019, n. 2

Circ. Assonime 22.02.2019, n. 5

Circ. CNDCEC marzo 2019

Nota Assonime - CNDCEC maggio 2019

La **Legge 124/2017** (Legge annuale per il mercato e la concorrenza) ha previsto obblighi di pubblicità e trasparenza in capo agli Enti non commerciali ed imprese commerciali che percepiscono contributi pubblici, stabilendo specifici adempimenti a carico di ciascuna categoria di soggetti. In particolare, associazioni, Onlus e fondazioni sono tenute a pubblicare nei propri siti internet o portali

digitali le informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, erogati dalle pubbliche amministrazioni, nonché dalle società controllate dalle stesse, incassati nell'anno precedente. Il termine per l'adempimento, previsto originariamente entro il 28 febbraio di ogni anno, è stato fissato al 30 giugno. Per le imprese commerciali di cui all'art. 2195 del C.C., tra cui le società cooperative, è previsto che le medesime informazioni siano pubblicate nella nota integrativa del bilancio di esercizio e consolidato. Nel caso di imprese che non redigono la nota integrativa è prevista la pubblicazione entro il 30 giugno sui propri siti internet o sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza.

A partire dal 2020 l'inosservanza di tali obblighi comporta una **sanzione pari al 1% delle somme incassate per un importo minimo di Euro 2.000 oltre all'obbligo di provvedere alla pubblicazione delle informazioni omesse. Decorsi inutilmente 90 giorni si applica la sanzione integrale dell'intero beneficio.**

Per gli aiuti di Stato e gli aiuti *de minimis*, per i quali è già prevista la pubblicazione nel Registro nazionale degli aiuti di Stato da parte dei soggetti eroganti, l'obbligo è assolto mediante semplice dichiarazione dell'esistenza di predetti contributi.

L'adempimento, relativo agli importi pari o superiori ad Euro 10.000, è previsto per la pubblicazione delle informazioni e degli importi relativi a:

- sovvenzioni;
- sussidi;
- contributi;
- aiuti;
- vantaggi economici.

privi di natura corrispettiva e ricevuti dalle Pubbliche Amministrazioni **nell'anno precedente**.

La pubblicazione avviene:

- mediante pubblicazione **nella nota integrativa al bilancio** per le imprese ed Enti obbligati ivi comprese le Cooperative
- entro il 30 giugno dell'anno successivo, **attraverso i siti ed i portali digitali**, per tutti gli Enti che non redigono il bilancio e la nota integrativa.

L'attribuzione del vantaggio da parte della Pubblica Amministrazione avente ad oggetto risorse strumentali (come nel caso di un rapporto di comodato di un bene mobile o immobile) fa sorgere l'obbligo della trasparenza. Ai fini della prescritta indicazione della quantificazione del vantaggio

economico assegnato, si dovrà fare riferimento al valore dichiarato dalla pubblica amministrazione che ha attribuito il bene.

Rientrano nell'obbligo di informazione **anche le somme percepite a titolo di 5 per mille** (Circolare del Ministero del Lavoro 2/2019), nei limiti previsti dei 10.000 euro.

Erogazioni Liberali ricevute

Con il D.M. Economia e Finanze del 30.01.2018 è stata disciplinata la trasmissione all'Anagrafe tributaria, ai fini della dichiarazione precompilata, dei dati riferiti alle erogazioni che abbiano il carattere di liberalità effettuate nei confronti delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale e delle fondazioni e associazioni aventi per scopo statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico, nonché lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica.

Tale decreto ha previsto l'invio dei dati, in via sperimentale e facoltativa, per gli anni d'imposta 2017, 2018 e 2019 e ha stabilito che al termine del periodo di sperimentazione, verificati i risultati ottenuti, con successivo decreto sarebbero stati individuati i termini e le modalità di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate, a regime, dei dati relativi alle erogazioni liberali che danno diritto a deduzioni dal reddito o detrazioni dall'imposta.

Con D.M. Economia e Finanze 3.02.2021 è stata disciplinata la trasmissione dei dati relativi alle erogazioni liberali agli enti del Terzo Settore a partire dall'anno d'imposta 2020.

Enti interessati

- Onlus.
- Associazioni di promozione sociale.
- Fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico.
- Fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con DPCM.
- Ets.

Adempimento:

- Comunicazione, per ciascun soggetto erogante, dei dati relativi a:
ammontare delle erogazioni liberali in denaro deducibili e detraibili;
eseguite **nell'anno precedente** da persone fisiche tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento tracciabili;
- con l'indicazione dei dati **identificativi dei soggetti eroganti**.

L'invio della comunicazione riguarda le erogazioni liberali effettuate da **donatori continuativi** che hanno fornito i propri dati anagrafici e **dagli altri donatori qualora** dal pagamento **risulti il codice fiscale** del soggetto erogante.

Con la medesima comunicazione deve essere trasmesso l'**ammontare delle erogazioni liberali restituite** nell'anno precedente, con l'indicazione del soggetto a favore del quale è stata effettuata la restituzione e dell'anno nel quale è stata ricevuta l'erogazione rimborsata. La comunicazione è finalizzata all'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata comunicazioni devono essere effettuate, in via telematica, **entro il 31.03** dell'anno successivo a quello di riferimento.

L'invio dei dati resta facoltativo per la generalità dei soggetti beneficiari delle erogazioni.

Invio obbligatorio

- **a partire dall'anno d'imposta 2021:**

nei confronti dei soggetti per i quali dal bilancio di esercizio, approvato nell'anno d'imposta cui si riferiscono i dati da trasmettere, risultano **ricavi, rendite, proventi** o entrate comunque denominate **superiori a € 1.000.000**.

- **a partire dall'anno d'imposta 2022:**

nei confronti dei soggetti per i quali dal bilancio di esercizio, approvato nell'anno d'imposta cui si riferiscono i dati da trasmettere, risultano **ricavi, rendite, proventi** o entrate comunque denominate **superiori a € 220.000**.

Gli enti effettuano le comunicazioni utilizzando il servizio telematico **Entratel o Fisconline** in relazione ai requisiti da essi posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Al fine della trasmissione telematica devono essere utilizzati i prodotti software di controllo resi disponibili gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate.

Gli stessi soggetti possono avvalersi, per la trasmissione dei dati, degli **intermediari abilitati**.

Sanzioni

L'art. 3, c. 5 bis del D. Lgs. 175/2014 prevede che in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati si applica la sanzione di Euro 100 per ogni comunicazione, con un massimo di Euro 50.000.

- Nei casi di errata comunicazione dei dati la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti è effettuata entro i 5 giorni successivi alla scadenza, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i 5 successivi alla segnalazione stessa. Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di Euro 20.000

L'articolo 14 del Codice impone che l'Ente aggiorni e pubblichi annualmente, sul proprio sito ed in quello eventuale della rete cui aderisce, gli emolumenti, compensi e corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti dell'organo di amministrazione, degli organi di controllo, dei dirigenti e degli associati.

Inoltre, a prescindere dalle dimensioni operative, tutti gli Enti del Terzo Settore sono obbligati alla tenuta:

- del libro dei soci o associati
- del libro delle adunanze dei soci e associati
- del libro delle adunanze del consiglio direttivo
- del libro dell'organo di controllo (anche monocratico)
- del libro delle adunanze degli altri organi sociali (revisori legali anche monocratici)

Ciascun socio o associato ha diritto ad esaminarli per democraticità e trasparenza, secondo i principi e le modalità previste dall'atto costitutivo, dallo Statuto e dai regolamenti interni.

Non è prevista la preventiva vidimazione dei libri sociali obbligatori.

Come detto, a decorrere dal 2021 tutti gli Enti che conseguono ricavi, rendite proventi o entrate a qualsiasi titolo, non superiori a 220.000 euro devono redigere un prospetto di rendicontazione approvato dal Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali con Decreto del 5 marzo 2020. Quindi il corrente costituisce il primo anno di tenuta di una contabilità amministrativa che produrrà il primo rendiconto secondo il modello indicato nel citato DM che sarà approvato dai soci riuniti in assemblea, nel 2022.

Qualora (casi rarissimi) il periodo amministrativo non dovesse coincidere con l'anno solare se la chiusura dell'anno sociale dovesse avvenire al 30 settembre 2021, o comunque in una data successiva all'entrata in vigore del citato Decreto Ministeriale (pubblicato sulla G.U. il 18 aprile 2020), allora il primo rendiconto predisposto in ottemperanza al medesimo sarebbe proprio nel 2021.

Il Codice divide due categorie di Enti con evidenti diversi obblighi di rendicontazione.

Piccole dimensioni: < 220.000

Non piccole dimensioni: > 220.000

I primi come detto in precedenza adottano un modello di rendicontazione utilizzando il principio di cassa; i secondi un modello di rendicontazione utilizzando invece il principio di competenza economica. In tal caso il bilancio si comporrà anche di:

- Stato Patrimoniale
- Rendiconto gestionale con indicazione di oneri e proventi
- Relazione di missione

Quest'ultima illustra le poste di bilancio, l'andamento economico-finanziario e le modalità di perseguimento delle finalità istituzionali e statutarie.

Indipendentemente dalle dimensioni, gli amministratori sono obbligati a documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse (questo anche nel caso di organo monocratico).

Tutti i rendiconti gestionali e i bilanci, oltre alle rendicontazioni delle raccolte di fondi dovranno essere depositati presso il RUNTS entro il 30 giugno di ciascun anno successivo alla gestione. Tuttavia, il Codice del Terzo Settore non indica espressamente un termine entro il quale devono essere approvati.

Giova precisare che ai fini della valutazione della scriminante della soglia, si prende in considerazione sempre il risultato prodotto nell'esercizio precedente.

La fruibilità dei documenti messi a disposizione dall'Ente, a favore degli interessati, soci, associati e terzi avviene non solo attraverso la pubblicazione con mezzi adeguati o Registri indicati dalla norma ma prevedono, comunque, sempre la comparazione con l'esercizio sociale precedente. Tale condizione è necessaria e si soddisfa anche con una adeguata riclassificazione. Tale principio vale sia nei casi di rendiconti per cassa che per quelli redatti secondo il principio di competenza.

Il bilancio sociale deve essere redatto secondo linee guida adottate con **Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019**.

La finalità delle linee guida è quella di definire i contenuti e le modalità di redazione del bilancio sociale, per consentire agli enti interessati di adempiere all'obbligo normativo, ma anche per mettere a disposizione degli associati, dei lavoratori e dei terzi (ivi incluse le pubbliche amministrazioni) elementi informativi sull'operato degli enti e dei loro amministratori, nonché sui risultati conseguiti nel tempo.

Solo i documenti conformi alle linee guida potranno fregiarsi della dicitura "Bilancio sociale predisposto ai sensi dell'art. **14 del D. Lgs. n. 117/2017**".

I modelli indicati e proposti nei Decreti Ministeriali devono intendersi **fissi** ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di rendicontazione. Tuttavia l'Ente può avvalersi di una certa autonomia e personalizzazione nella suddivisione delle **voci secondarie**, qualora tale modifica rappresenti con maggior chiarezza espositiva i dati evitando però di alterare le macrocategorie. Possono quindi essere introdotte nuove poste se di maggior chiarezza ed impatto visivo, come si possono eliminare le voci se, per due anni consecutivi i valori risultino pari a zero o nulli.

In relazione al periodo transitorio (fino al 31 dicembre 2020), vale la pena ricordare che la nota direttoriale del MLPS del 29 dicembre 2017 dispone che ***“indipendentemente dal relativo deposito presso il Registro Unico Nazionale, tutti gli Enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13: l'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione”***. Ciò implica che i bilanci anche relativi al primo esercizio successivo al 3 agosto 2017 degli ETS temporanei devono essere redatti in conformità alle attuali disposizioni del Codice del Terzo Settore. Tale considerazione vale sino al momento in cui la modulistica del Ministero licenziata dal DM del 5 marzo 2020 non è applicata. La *ratio* del legislatore del CTS è stata quella di demandare al Ministero la predisposizione

CATEGORIA	NORME DI RIFERIMENTO	APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI
<i>ETS che non esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, con componenti (economici) positivi di reddito complessivamente intesi non inferiori a 220.000 euro</i>	Disposizioni civilistiche L'ETS redige il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie (art.13, co.1, CTS).	A partire dall'esercizio successivo al superamento delle soglie (art. 13, co. 2, CTS, secondo interpretazione CNDCEC)
	Disposizioni fiscali L'ETS tiene scritture contabili cronologiche e sistematiche quale base per la rappresentazione adeguata del bilancio di cui all'art. 13 con esposizione distinta delle attività diverse (art. 6 del CTS) rispetto a quelle di interesse generale (art. 5 del CTS), e con obbligo di conservazione delle stesse per un periodo non inferiore ai dieci anni. Per le attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tiene le scritture contabili con la modalità prevista per le	A partire dall'anno successivo al superamento delle soglie (art.87, co. 3, del CTS)
<i>ETS che non esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, con componenti (economici o di cassa) positivi complessivamente intesi inferiori a 220.000 euro</i>	Disposizioni civilistiche L'ETS predispone un rendiconto per cassa o, se l'ente opta per tale soluzione (facoltà), prepara il bilancio secondo le indicazioni degli enti "sopra soglia"	A partire dall'esercizio successivo al superamento delle soglie (art. 13, co. 2, CTS, secondo interpretazione CNDCEC)
	Disposizioni fiscali L'ETS può tenere, per l'anno successivo a quello in cui non hanno conseguito proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'art. 13, co. 2, in luogo delle scritture contabili previste, il rendiconto di cassa.	A partire dall'anno successivo al superamento delle soglie (art.87, co. 3, del CTS)
<i>ETS che esercita la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, indipendentemente dalle dimensioni economiche</i>	Disposizioni civilistiche Amministrazione: l'ETS tiene la contabilità in base a quanto disposto dall'art. 2214, c.c. Predispone il bilancio in conformità con quanto richiesto alle società di capitali (artt. 2423 e seguenti, c.c.).	A partire dall'esercizio in cui si verifica la prevalenza dell'attività commerciale
	Disposizioni fiscali Valgono le disposizioni di cui agli artt. 14-17, D.P.R. 600/1973	

Il DM del 5 marzo 2020 ha indicato nel proprio atto 4 modelli di bilancio e rendicontazione:

Modello A Stato patrimoniale

Modello B Rendicontazione Gestionale

Modello C Relazione di Missione

Modello D Rendiconto di cassa

Gli Enti del Terzo settore, considerati piccoli, ovvero con ricavi e proventi < 220.000 euro possono redigere il Rendiconto per cassa come indicato nel DM del MLPS e deve riportare indicare con chiarezza, le entrate e le uscite delle attività istituzionali, separatamente da quelle di natura commerciale. Dalla lettura del Codice del Terzo settore non è ben definita la data di approvazione di tale rendiconto. Tuttavia per prassi la si riconduce a quanto previsto dall'art. 20 del D.P.R. 600/1973 il quale sancisce che entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale deve essere approvato il bilancio dell'Ente.

Il Rendiconto va accompagnato anche dalla Relazione di Missione che deve contenere tutti i fatti più rilevanti della gestione oltre la specificazione se le attività sono state inerenti alle finalità istituzionali.

Passando invece agli Enti che conseguono entrate, proventi e ricavi di qualsiasi natura superiori ai 200.000 euro (non piccoli), l'allegato A al Decreto in parola, indica gli elementi di cui occorre tenere conto nella predisposizione del bilancio di cui il comma 1 dell'art. 13 del D. Lgs n. 117/2017. La sua predisposizione infatti, è conforme alle clausole generali ed ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione di cui rispettivamente agli articoli 2423, 2423-bis e 2426 del codice civile e ai principi contabili nazionali in quanto applicabili.

Due riferimenti tecnici a cui il Decreto sul Bilancio fa riferimento:

- gli schemi del codice civile sulle società di cui agli articoli 2424 e 2435-ter del Codice Civile
- le prassi attualmente esistenti, ovvero le Raccomandazioni del CNDCEC e le linee guida e schemi per la redazione dei bilanci degli Enti Non Profit dell'Agenzia delle Onlus.

Stato Patrimoniale – Modello A

Documento contabile che include le risorse e le obbligazioni (impegni) di cui l'Ente dispone in un dato momento.

Struttura:

ATTIVITA' che rappresentano le risorse disponibili e modalità di impiego

PASSIVITA' che rappresentano le fonti, quindi includono anche il capitale e i versamenti ed il contributo effettuati dai soci.

L'organizzazione del contenuto è regolata dall'art. 2424 del Codice Civile

Rendiconto Gestionale – Modello B

Documento contabile con cui gli Amministratori dell'Ente indicano le variazioni, su base annua, dei flussi finanziari in entrata ed in uscita che le hanno determinate

Da questo documento è possibile ricavare numerose informazioni:

- fonti di finanziamento più rilevanti tra quelle interne ed esterne
- incidenza degli investimenti strutturali sulla consistenza del patrimonio netto
- incidenza del prelievo fiscale sulle altre poste di bilancio
- il costo del lavoro
- la rete di restituzione di eventuali finanziamenti

a semplice titolo esemplificativo ancorchè non esaustivo. Svolge parallelamente funzioni di elenco di fonti ed introiti con obbligo di confronto con i risultati dell'esercizio precedente.

Questo documento contabile evidenzia anche le linee politiche e le scelte effettuate dagli amministratori in funzione del raggiungimento degli obiettivi istituzionali, ovvero, l'aderenza agli scopi indicati nell'atto costitutivo e nello Statuto dell'Ente.

Pensando ad un modello di rendiconto gestionale ci si può riferire alla norma italiana **OIC10** dell'Organismo Italiano di Contabilità che disciplina la stesura del rendiconto Gestionale, indicando in modo sintetico, ma chiaro, tutti gli elementi che esso deve contenere.

Tutti gli indicatori degli elementi contabili delineano in modo dettagliato lo svolgimento della vita dell'Ente nel periodo considerato (anno).

Il protocollo OIC10, prevede che il rendiconto gestionale possa essere redatto secondo due metodi alternativi:

- **Diretto**
- **Indiretto**

Con il primo metodo, i flussi di cassa e le variazioni delle risorse finanziarie sono determinati direttamente quindi una quantificazione numeraria sommando le singole voci. Quindi tutte le entrate a qualsiasi titolo determinate, i pagamenti nei confronti dei fornitori di beni e di servizi, delle remunerazioni del personale, i pagamenti per l'acquisizione di immobilizzazioni, materiali, immateriali e finanziarie, pagamento delle imposte dirette ed indirette, tutti i flussi legati alle forme di finanziamento con mezzi propri o di terzi.

Questo metodo è utilizzato in quelle realtà di non eccessive dimensioni, Per contro invece, in quelle di Enti più strutturati, si utilizzano invece sistemi di rendicontazioni che prevedono aggregazioni di

dati, come il metodo indiretto. Si parte dal risultato della gestione al quale si aggiungono le imposte, poi gli interessi attivi o passivi mediante somma algebrica, gli accantonamenti ed ammortamenti delle immobilizzazioni, le variazioni del capitale circolante come rimanenze e liquidità, crediti e debiti (sempre per somma algebrica), ratei e risconti. Tutto questo costituisce il flusso finanziario dell'attività operativa al quale si dovrà aggiungere o sottrarre i flussi per attività di finanziamento e quelli per attività di investimento.

Relazione di missione – Modello C

Questo documento descrive dettagliatamente le attività e gli obiettivi dell'Ente del Terzo Settore; deve altresì accompagnare gli schemi di bilancio e di rendiconto.

Potremmo ragionevolmente equipararla alla Relazione sulla gestione prevista dal Codice Civile per alcune tipologie di società nell'articolo 2428. Gli amministratori, nell'accompagnare il bilancio o rendiconto consuntivo, illustrano con tale documento le prospettive dell'attività sociale con una informativa puntuale sul perseguimento della missione istituzionale, sia per il periodo trascorso quindi a consuntivazione, sia per quello in corso quindi di tipo programmatico.

E' un documento obbligatorio, come sancito dall'Art. 13, comma 1 del D. Lgs. n. 117/2017, ancor più determinante per le realtà piccole che redigono esclusivamente il Rendiconto Finanziario o di cassa.

Rendiconto Finanziario (o di cassa) – Modello D

Il rendiconto in parola, da utilizzare per i cosiddetti piccoli Enti, evidenzia tutte le variazioni finanziarie intervenute nell'Ente durante il periodo di gestione considerato. Quindi le poste elencate nello schema di rendiconto concentrano l'attenzione su flussi monetari in entrata ed in uscita, raffrontati rispetto il periodo di gestione precedente, distinti per:

- attività istituzionali (di interesse generale)
- attività diverse dalle precedenti
- raccolta fondi
- attività finanziarie e patrimoniali
- attività di supporto generale

L'art 20 del D.P.R. 600/1973,

Gli Enti del Terzo Settore che svolgono principalmente o prevalentemente attività commerciale devono:

- Tenere le scritture contabili ai sensi dell'Art. 2214 del Codice Civile
- Redigere il bilancio secondo le disposizioni civilistiche di cui agli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis e 2435-ter del Codice Civile

Raccolta Fondi

Per raccolta fondi si intende il complesso delle iniziative che un Ente svolge per finanziare le proprie attività di interesse generale, anche mediante la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva.

Gli Enti del Terzo Settore possono realizzare attività di raccolta anche in forma organizzata e continuativa, pur in assenza di una espressa previsione dello Statuto Sociale: Questa può essere attuata altresì con la cessione di beni e servizi di modico valore impiegando risorse proprie e di terzi, ivi inclusi i volontari e personale dipendente.

Le elargizioni e le erogazioni liberali non sono computate nel reddito degli Enti del Terzo Settore, quindi queste non sono considerate entrate o proventi di natura commerciali.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi con il pagamento di corrispettivi specifici sono considerate invece attività di natura commerciale.

La riforma del Terzo settore prevede altresì l'obbligo per lo stato e per tutti gli Enti locali territoriali (Regioni, Province e Comuni) di promuovere tutte le iniziative per favorire l'accesso degli Enti che aderiscono al terzo settore, ai finanziamenti del Fondo Sociale europeo e ad altri finanziamenti europei.

Deposito del bilancio e tempi di approvazione

Il **comma 1, lettera c, dell'art 25 del D. Lgs. n. 117/2017** attribuisce all'assemblea, tra le altre competenze inderogabili quella di approvare il bilancio

Art. 25 Competenze inderogabili dell'assemblea

In vigore dal 03/08/2017

1. L'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore:

a) nomina e revoca i componenti degli organi sociali;

b) nomina e revoca, quando previsto, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti;

c) approva il bilancio;

d) delibera sulla responsabilità dei componenti degli organi sociali e promuove azione di responsabilità nei loro confronti;

e) delibera sull'esclusione degli associati, se l'atto costitutivo o lo statuto non attribuiscono la relativa competenza ad altro organo eletto dalla medesima;

f) delibera sulle modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto;

g) approva l'eventuale regolamento dei lavori assembleari;

h) delibera lo scioglimento, la trasformazione, la fusione o la scissione dell'associazione;

i) delibera sugli altri oggetti attribuiti dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto alla sua competenza.

Il legislatore poi, con il **comma 3 dell'art. 48 del Codice** del Terzo settore, ha stabilito che il termine per il deposito del bilancio e di rendiconti per la raccolta pubblica di fondi devono essere depositati presso il Registro Unico Nazionale entro il 30 giugno. Da segnalare però che nel Codice non è indicato il termine di approvazione del bilancio o rendiconto. Si consiglia quindi di indicarlo nello Statuto dell'Ente.

Giova anche sottolineare che sarebbe opportuno indicare anche i termini di deliberazione del bilancio da parte dell'Organo amministrativo e la data della relazione al bilancio dell'Organo di controllo e dell'Organo di revisione ove previsto.

Qualora per due esercizi consecutivi, l'Ente rilevi un attivo patrimoniale pari o superiore a 1.100.000 euro, ricavi, proventi o entrate comunque denominate pari o superiori a 2.200.000 euro ed una media occupazionale pari o superiore a 12 unità, deve essere nominato l'Organo di revisione legale anche in forma monocratica. L'obbligo scatta quando due di questi parametri vengono soddisfatti.

L'art 8 del Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

5. Alla domanda di iscrizione sono allegati:

a) l'atto costitutivo. Qualora gli enti non siano in grado di depositare l'atto costitutivo in ragione della sua insussistenza o di particolari motivi idonei a giustificare l'irrecuperabilità, gli stessi possono depositare apposita documentazione, anche in forma di dichiarazione di insussistenza o di irrecuperabilità effettuata ai sensi degli articoli 46, 47 e 76 del decreto del Presidente della

Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;

b) lo statuto registrato presso l'Agenzia delle entrate;

c) per gli enti già esercitanti l'attività da uno o più esercizi, rispettivamente l'ultimo o gli ultimi due bilanci consuntivi approvati, se disponibili, unitamente alle copie dei verbali assembleari contenenti la delibera di approvazione;

d) in caso di affiliazione ad una rete associativa, una attestazione di adesione alla medesima rilasciata dal rappresentante legale di quest'ultima. Qualora l'ente si dichiari affiliato a più reti, dovrà essere allegata un'attestazione per ciascuna rete.

Con il **Decreto Ministeriale del 4 luglio 2019**, il Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, in attuazione **dell'art. 9, comma 2, del Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 112 e dell'articolo 14, comma 1, del Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117**, ha adottato le linee guida per la

redazione del bilancio sociale degli Enti del Terzo Settore, che si applicano a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al 2020. I soggetti obbligati sono indicati nel Par. 3 di detto Decreto.

§ 3. I soggetti tenuti alla redazione del bilancio sociale

Dalle disposizioni normative citate al paragrafo 1 risulta pertanto che sono tenuti alla redazione del bilancio sociale i seguenti enti del Terzo settore:

gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro (art. 14, comma 1 decreto legislativo n. 117/2017);

i centri di servizio per il volontariato (art. 61, comma 1, lettera I, decreto legislativo n. 117/2017);

le imprese sociali (art. 9, comma 2, decreto legislativo n. 112/2017), ivi comprese le cooperative sociali;

i gruppi di imprese sociali (con l'obbligo, ai sensi dell'art. 4, comma 2, decreto legislativo n. 112/2017, di redigerlo in forma consolidata).

La redazione e pubblicazione del bilancio sociale, nei casi in cui l'ente del Terzo settore non vi sia tenuto per esplicita disposizione di legge, può rappresentare anche il soddisfacimento di un impegno assunto direttamente dall'ente nei confronti dei propri stakeholders, o lo strumento attraverso il quale l'ente stesso ha modo di rendere visibili i risultati raggiunti nel corso del tempo, aumentando il numero di terzi potenzialmente interessati ad associarsi o sostenerlo finanziariamente. Nulla vieta quindi che quanti non siano tenuti per legge decidano comunque di redigere e pubblicare, ad es. sul proprio sito istituzionale, il bilancio sociale. Naturalmente in questo caso, il documento non dovrà necessariamente essere predisposto in conformità con le presenti linee guida e con la disciplina contenuta nelle disposizioni rinvenibili nei decreti legislativi sopra citati, pur invitando alla loro applicazione. Ovviamente, solo i documenti conformi alle presenti linee guida potranno fregiarsi della dicitura «Bilancio sociale predisposto ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 117/2017».

Pertanto, Onlus, Odv e Aps con entrate superiori ad 1 milione di Euro sono tenute a redigere il bilancio sociale per il 2020.

Le linee guida evidenziano che il bilancio sociale **non deve essere confuso con la relazione di missione**, che insieme allo stato patrimoniale e al rendiconto finanziario forma il bilancio di esercizio degli enti e illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il bilancio sociale, predisposto dall'organo di amministrazione, deve essere approvato dall'Organo statutariamente competente; in genere l'Assemblea dei Soci. Questo solo dopo che l'Organo di Controllo e l'Organo di revisione (ove presente) lo abbiano esaminato ed integrato con tutte le informazioni necessarie sul monitoraggio dell'Ente e con l'attestazione di conformità delle linee guida.

Successivamente va depositato nei termini previsti presso il RUNTS e pubblicato sul sito istituzionale dell'Ente e della Rete cui eventualmente aderisce.

Il bilancio sociale è quel documento di sintesi che può essere definito come lo strumento di rendicontazione delle **responsabilità dei comportamenti e dei risultati sociali**, ambientali ed economici delle attività svolte dall'Ente. E' quindi un documento informativo strutturato e puntuale per tutti i portatori di interesse.

Solo i documenti conformi alle linee guida potranno fregiarsi della dicitura "Bilancio sociale predisposto ai sensi **dell'art. 14 del D. Lgs. n. 117/2017**"

Destinatari

Il bilancio Sociale è per sua natura un documento pubblico rivolto a tutti i portatori di interesse (stakeholders) che hanno necessità di reperire tutte le informazioni dell'Ente. Questi devono essere messi nelle condizioni di prendere visione, analizzare e valutare l'attenzione posta dall'organo di gestione/amministrazione rispetto alle esigenze degli stessi portatori di interesse. Essendo un documento soggetto a pubblicazione, si presume che debba raggiungere il più elevato numero possibile di soggetti potenzialmente interessati.

A mero titolo esemplificativo il bilancio sociale consente:

- Agli associati di comprendere se le strategie sono state correttamente formulate ed adottate ai fini del raggiungimento delle finalità generali
- Agli amministratori di monitorare le attività a breve e medio termine, correggendo o modificando i criteri di conseguimento dei risultati economici gestionali e correggere le azioni dell'efficacia amministrativa
- Alle istituzioni di acquisire informazioni in vista di finanziamenti e contributi pubblici, convenzioni e collaborazioni
- Ai potenziali donatori di individuare in maniera attendibile e trasparente se l'Ente è stato meritevole delle elargizioni e delle finalità di utilizzo ed impiego delle risorse reperite

- Ai lavoratori dipendenti, collaboratori e volontari in relazione alla trasparenza dell'informazione in capo all'Ente medesimo

Struttura e contenuto

Le linee guida emanate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali il 4 luglio 2019 pubblicato in Gazzetta n. 186 del 9 agosto 2019, dettano il contenuto minimo delle informazioni che il bilancio deve contenere, obbligando l'ente che le omette a indicare le ragioni della mancata esposizione.

Anche gli Enti che non vi sono obbligati se decidono di fare il Bilancio Sociale devono attenersi allo schema indicato nelle Linee Guida, anche se l'esposizione può' essere ridotta in relazione alle specificità proprie dell'ente.

Il bilancio sociale deve essere in grado di rispondere alle finalità informative quale strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte dall'organizzazione.

Le informazioni da indicare concernono:

- 1) Metodologia adottata
- 2) Informazioni generali sull'ente
- 3) Struttura, governo e amministrazione
- 4) Persone che operano per l'ente
- 5) Obiettivi e attività
- 6) Situazione economico-finanziaria
- 7) Altre informazioni
- 8) Monitoraggio svolto dall'organo di controllo

Principi di redazione

- **Completezza** • Occorre identificare i principali stakeholder che influenzano e/o sono influenzati dall'organizzazione e inserire **tutte le informazioni** ritenute **utili** per consentire a tali stakeholder **di valutare i risultati sociali, economici e ambientali** dell'ente.
- **Trasparenza** • Occorre rendere chiaro il procedimento logico seguito per rilevare e classificare le informazioni.
- **Neutralità** • Le informazioni devono essere rappresentate **in maniera imparziale, indipendente** da interessi di parte e completa, riguardare gli aspetti sia positivi che negativi della gestione senza distorsioni volte al soddisfacimento dell'interesse degli amministratori o di una categoria di portatori di interesse.
- **Competenza di periodo** • Le attività e i risultati sociali rendicontati devono essere quelle/i svoltesi/manifestatisi **nell'anno di riferimento**.
- **Chiarezza** • Le informazioni devono essere esposte in maniera chiara e comprensibile per il linguaggio usato, **accessibile anche a lettori non esperti** o privi di particolare competenza tecnica.
- **Veridicità e verificabilità** • I dati riportati devono far riferimento alle **fonti informative** utilizzate.
- **Attendibilità** • I **dati positivi** riportati devono essere forniti in **maniera oggettiva e non sovrastimata**. • Analogamente i **dati negativi** e i rischi connessi **non** devono essere **sottostimati**.
- Gli effetti **incerti** non devono essere inoltre prematuramente documentati come certi.
- **Autonomia delle terze parti** • Ove terze parti siano incaricate di trattare specifici aspetti del bilancio sociale ovvero di garantire la qualità del processo o formulare valutazioni o commenti, deve essere loro richiesta e **garantita la più completa autonomia e indipendenza di giudizio**.
- **Comparabilità** • L'esposizione deve rendere possibile il **confronto sia temporale** (cambiamenti nel tempo dello stesso ente) **sia** - per quanto possibile - **spaziale** (presenza di altre organizzazioni con caratteristiche simili o operanti nel medesimo/analogo settore e/o con medie di settore).
- **Rilevanza** • Nel bilancio sociale devono essere riportate **solo** le informazioni rilevanti per la comprensione della situazione e dell'**andamento dell'ente e degli impatti economici, sociali e ambientali** della sua attività, o che comunque potrebbero influenzare in modo sostanziale le valutazioni e le decisioni degli stakeholder. Eventuali esclusioni o limitazioni delle attività rendicontate devono essere motivate. Valutazioni, giudizi e commenti di terze parti possono formare oggetto di apposito allegato.

Come detto dal Decreto del MLPS anche le Imprese Sociali hanno l'obbligo di redigere il bilancio sociale. Tutte quelle costituite nelle forme di cui al libro V del Codice Civile, sono tenute al deposito del bilancio presso il registro Imprese territorialmente competente in ragione della sede legale, entro 30 giorni dalla data di approvazione come previsto dall'art. 2435 del c.c. Per motivi di semplificazione procedurale queste posso depositarlo entro il termine massimo del 30 giugno, ovvero entro il termine del deposito presso il Registro Unico Nazionale

Gli Enti che redigono volontariamente il bilancio sociale, invece assicurano il deposito presso lo stesso Registro oltre che la diffusione tramite i canali di comunicazione digitale

Gli **Enti Filantropici**, hanno anche l'obbligo di indicare nel bilancio sociale tutti gli importi e le erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche.

La **nota del 12 gennaio 2021, n. 293** emanata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali fornisce i chiarimenti sulle modalità di pubblicizzazione dei compensi degli organi di amministrazione e di controllo, oltre che quelli di revisione legale.

Il documento di prassi specifica che bisogna tenere distinti:

- Gli importi dovuti a titolo di retribuzione
- Da quelli corrisposti a titolo di indennità particolare
- O di rimborso spese

La Nota parte proprio, nel suo excursus, dall'art 14 del D. Lgs. n. 117/2017, particolarmente significativo, all'interno del Codice del Terzo Settore, ai fini degli obblighi della trasparenza. Soprattutto in funzione della esclusiva destinazione delle risorse finanziarie e strumentali rispetto al perseguimento degli scopi statuari a presidio della **non lucratività**. Questo, di massima, è l'elemento caratterizzante degli Enti del Terzo Settore.

Art. 14 Bilancio sociale

In vigore dal 03/08/2017

1. *Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori ad 1 milione di euro** devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.*

2. *Gli enti del Terzo settore **con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui** devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.*

Dalla lettura letterale dell'articolo, si comprende come, da un lato il legislatore attribuisce al bilancio sociale il ruolo di documento volto a rendere noti tutti gli elementi informativi analitici che descrivono i vari aspetti dell'Ente, dall'altro quello di divulgazione degli elementi relativi al funzionamento degli Enti di dimensioni più ridotte.

In relazione al secondo comma, si precisa che i dati possono essere pubblicati in forma anonima o per aggregati.

Art. 30 Organo di controllo

In vigore dal 11/09/2018

Modificato da: Decreto legislativo del 03/08/2018 n. 105 Articolo 8

1. Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.

2. Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;

b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;

c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

3. L'obbligo di cui al comma 2 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

4. La nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.

5. Ai componenti dell'organo di controllo si applica l'articolo 2399 del codice civile. I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, del codice civile. Nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti.

6. L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento.

Esso può esercitare inoltre, al superamento dei limiti di cui all'articolo 31, comma 1, la revisione legale dei conti. In tal caso l'organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

7. L'organo di controllo esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8, ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 14. Il bilancio sociale da' atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo.

8. I componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo, e a tal fine, possono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

Art. 31 Revisione legale dei conti

In vigore dal 03/08/2017

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 30, comma 6, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;

b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;

c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

2. L'obbligo di cui al comma 1 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

3. La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.

Per giungere alla redazione di uno schema di bilancio come di un rendiconto è indispensabile un adeguato impianto contabile e delle opportune tecniche di rilevazione. Queste confluiscono in strutture contabili disciplinate dal combinato disposto di norme civilistiche, fiscali-tributarie e governate dal nuovo Codice del Terzo Settore cui, di volta in volta, vi fa rinvio.

Come abbiamo visto in precedenza, l'articolo 13 del Codice prevede che gli Enti che **svolgono attività commerciale in forma esclusiva o prevalente** devono tenere le scritture contabili ai sensi dell'art. 2214 del codice civile.

Art. 2214.

(Libri **obbligatori** e altre **scritture** contabili).

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.

Inoltre detti Enti, definiti commerciali, hanno l'obbligo di depositare il bilancio di esercizio presso il registro delle imprese territorialmente competente

Gli Enti del Terzo Settore che **non svolgono attività commerciale** invece, devono:

- Redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'articolo 13 distintamente le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo 5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall' articolo 22 del D.P.R. 600/1973
- tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto del D.P.R. 600/1973, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

- possono tenere il libro giornale e del libro degli inventari, in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.
- tenere la contabilità separata se, pur non svolgendo attività commerciale esclusiva o prevalente conseguono ricavi e proventi commerciali superiori a quelli derivanti dalle attività di interesse generale non commerciale
- inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13, un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 600/1973, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86.

Inoltre:

- gli Enti di cui al comma 1 che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore all'importo stabilito dall'articolo 13, comma 2 possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto di cassa di cui all'articolo 13, comma 2.
- gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6, non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.
- entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti di cui all'articolo 79, comma 5, ai fini della qualificazione dell'ente del Terzo settore come ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'articolo 15 del D.P.R. 600/1973, con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili di cui agli articoli 14, 15, 16 del medesimo D.P.R. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica di cui all'articolo 79, comma 5, devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

L'art. 15 del Codice del terzo Settore stabilisce che oltre le scritture prescritte negli articoli 13, 14 e 17, comma 1, gli enti del Terzo settore devono tenere:

- il libro degli associati o aderenti;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.

Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Questo è escluso per gli Enti Religiosi civilmente riconosciuti

Oltre i libri sociali il Codice prevede che siano obbligatori:

- il Registro dei Volontari (non occasionali)
- le scritture contabili funzionali a bilancio o rendiconto
- libro giornale (per gli enti con ricavi commerciali)
- libro inventari (con ricavi commerciali)

GLI ENTI NO PROFIT

Gli Enti no profit sono quelli Enti ed organismi che non hanno come obiettivo esclusivo o principale il raggiungimento di un una finalità di lucro, ovvero produrre profitto nell'esercizio di attività commerciale.

Da un punto di vista civilistico, organizzativo e gestionale sono disciplinati dal Libro primo del Codice Civile, Capo II che in qualche modo rappresenta un punto di approdo di un percorso di civiltà e democrazia, verso il riconoscimento di libertà fondamentali

Dal punto di vista fiscale e tributario troviamo una corretta definizione nell'articolo 73 del T.U.I.R. che stabilisce i criteri di individuazione del soggetto esclusivo o principale dell'Ente differenziandosi tra residente e non residente.

Ai commi 4 e 5 stabilisce che:

- L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.
- In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.

Anche gli Enti non Profit, ovviamente, possono svolgere attività di natura commerciale o meno e questo se sono inerenti e soprattutto funzionali al raggiungimento degli scopi al perseguimento degli affari di interesse generale di cui allo statuto.

Il citato articolo 73 ha un suo corrispondente speculare nel 149 che tratta di perdita di qualifica di ente non commerciale.

Va precisato che la definizione di Ente non profit non significa affatto che l'Ente goda di un trattamento speciale extra fiscale. Infatti l'Art 143, comma 1, del T.U.I.R. indica che il reddito degli Enti non commerciali è costituito:

- dai redditi fondiari,
- di capitale,
- di impresa,
- diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva

- dei contributi corrisposti dalle Pubbliche Amministrazioni

Le agevolazioni fiscali previste per i contributi ricevuti per lo svolgimento convenzionato di attività, indipendentemente dalla loro natura, (fondo perduto o a titolo di corrispettivi) è subordinata alle seguenti condizioni:

- deve trattarsi di attività aventi finalità sociali
- le attività devono essere conformi alle finalità statutarie proprie dell'Ente

Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

A differenze delle imprese commerciali, agli Enti non Profit si applica la tassazione diretta sulla sommatoria dei predetti redditi, diversamente da quanto avviene appunto per le imprese.

La raccolta pubblica di fondi, non costituisce base imponibile ai fini del reddito e quindi delle imposte a condizione che:

- deve trattarsi di iniziativa occasionale
- deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
- i beni ceduti per la raccolta devono essere di modico valore

A tutela della buona fede pubblica **l'articolo 8, comma 1, del Decreto Legislativo 4 dicembre 1967, n. 460** stabilisce che:

"Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), del T.U.I.R."

Il secondo comma dell'articolo 144 del T.U.I.R. stabilisce che per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

Gli ENP che non svolgono attività commerciale né in via esclusiva, né in via prevalente non rientrano tra i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui **all'art. 13 del DP.R. 600/1973**

1. *Gli Enti del Terzo Settore devono redigere il **bilancio di esercizio** formato dallo **stato patrimoniale**, dal **rendiconto gestionale**, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla **relazione di missione** che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.*

2. *Il bilancio degli Enti del Terzo settore con **ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro** può essere redatto nella forma del **rendiconto per cassa**.*

3. *Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.*

4. *Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile.*

5. *Gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile.*

6. *L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.*

L'obbligo nasce solo nel momento in cui l'Ente mette in atto operazioni commerciali, ma qui si innesca l'obbligo della contabilità separata.

Per regime contabile si intende l'insieme della documentazione da tenere, e conservare, ai fini della determinazione delle imposte dirette ed indirette, oltre la modalità di registrazione dei fatti gestionali.

Ai fini contabili gli Enti possono usufruire di 4 regimi

- Ordinario
- Semplificato
- Forfetario
- Forfetario di cui alla legge 398/1991

Ordinario:

Regime **obbligatorio "naturale"** per gli Enti **non commerciali** che nell'esercizio precedente hanno conseguito **ricavi commerciali superiori** a:

400.000 euro per le prestazioni di servizi

700.000 euro per la cessione di beni e o altre attività

Alle associazioni e agli enti che adottano tale regime, si applicano le disposizioni previste dal D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA e ai sensi del D.P.R. n. 600/1973 in materia di obblighi e conservazioni di scritture contabili oltre che di accertamento in materia di imposte.

Tale regime comporta l'adozione

- Del libro giornale
- Libro degli inventari
- Libri IVA
- Libro dei beni ammortizzabili

Il reddito di impresa viene determinato partendo dal risultato del bilancio con tutte le variazioni in aumento e diminuzione di cui al T.U.I.R.

Semplificato

Regime **obbligatorio "naturale"** per gli Enti **non commerciali** che nell'esercizio precedente hanno conseguito **ricavi commerciali inferiori** a:

400.000 euro per le prestazioni di servizi

700.000 euro per la cessione di beni e o altre attività

Si applicano le disposizioni previste dall'articolo 18 del D-P.R. n. 600/1973.

Tale regime composta solo l'adozione dei Libri IVA su quali è obbligatorio annotare le rimanenze ed il prospetto degli ammortamenti

Art 18 D.P.R. 600/1973

*Le disposizioni degli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, **anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.***

Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662)

La **Legge 232/2016 (legge di Bilancio 2017)** con i commi da 17 a 23 dell'articolo 1, è intervenuta sulle regole di terminazione del reddito ai fini IRAP delle imprese in contabilità semplificata, introducendo la tassazione con l'applicazione del principio di cassa in luogo di quella per competenza a decorrere dall'esercizio 2017. Il principio di competenza vige solo per i redditi di tipo residuale, quali ad esempio sopravvenienze attive e passive, plusvalenze e minusvalenze, rimanenze, ammortamenti e accantonamenti.

Tale modifica ha riguardato tutti i contribuenti indicati nel detto articolo 18 del D.P.R. 600/1973 e articolo 66 del T.U.I.R. e, sebbene non specificamente richiamati, anche gli Enti non Profit ed Enti non Commerciali.

Ai fini di adattare gli obblighi contabili al nuovo regime introdotto, viene riconosciuta agli Enti la possibilità di adottare dei registri IVA con annotazione degli incassi e dei pagamenti rilevanti ai fini dell'imponibilità IVA o, in alternativa, l'adozione dei registri IVA senza annotazioni finanziarie ma che vincolerà l'Ente per un triennio, ad effettuare le registrazioni contabili alla data dell'effettivo incasso e pagamento anziché alla data recante sul documento registrato.

Regime forfetario

Gli Enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, possono optare per detto regime ai sensi dell'art 145 del T.U.I.R. che consiste nell'applicare all'ammontare dei ricavi commerciali il coefficiente di redditività differenziato per attività di prestazione dei servizi o per cessione di beni. Si adotta quindi uno scaglione di ricavi.

attività' di prestazioni di servizi:

- 1) fino a Euro 15.493,71, coefficiente 15 per cento;**
- 2) da Euro 15.493,71 ad Euro 185.924,48 coefficiente 25 per cento;**

altre attività:

- 1) fino a Euro 25.822,84, coefficiente 10 per cento;**
- 2) da Euro 25.822,84 ad Euro 516.456,90, coefficiente 15 per cento**

Nell'ipotesi di contemporaneo svolgimento delle due attività si applica il coefficiente stabilito per l'attività dei ricavi considerata prevalente.

Al reddito determinato forfetariamente vanno aggiunti tutti i componenti diversi di impresa come plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, dividendi ed interessi, proventi immobiliari.

Per fruire di tale regime l'Ente deve esercitare l'opzione in sede di dichiarazione fiscale ai sensi del **comma 4, articolo 145 del T.U.I.R.** Validità un triennio. Anche la revoca va esercitata nello stesso modo.

Regime forfetario di cui alla Legge n. 398/1991

Questo regime particolarmente agevolato, istituito nel 1991 per le associazioni sportive dilettantistiche, è stato successivamente ad altri Enti senza finalità di lucro. Ivi comprese le associazioni pro-loco.

Possono accedere a tale regime solo gli Enti che, nel periodo di imposta successivo, non hanno conseguito proventi superiori ad Euro 250.000.

Per gli Enti di nuova costituzione, non avendo un dato di confronto, si tiene conto delle previsioni. Tuttavia per accedere a tale regime è necessario presentare l'opzione alla SIAE prima dell'inizio dell'anno per il quale si chiede l'applicazione di tale regime di favore. L'opzione ha validità quinquennale, fatto salvo il caso in cui il limite dei 250.000 euro venga superato.

Si ritiene doveroso precisare che tale regime non è applicabile agli Enti del Terzo settore per specifica esclusione indicata dal [comma 1, lettera c\) articolo 89, della Legge 398/1991](#), a seguito dell'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore ([D. Lgs. n. 117/2017](#)).

Le scritture contabili degli Enti non Commerciali

L'articolo [20 del D.P.R. n. 600/1973](#) reca disposizioni in ordine agli obblighi contabili degli Enti non commerciali.

Tali prescrizioni stabiliscono gli obblighi delle imprese commerciali in ordine alla contabilità ordinaria, basata:

- **sulla tenuta del libro giornale, libro inventari e scritture ausiliarie (art. 14)**
- **obbligo della formazione del bilancio ed inventario (art 15)**
- **obbligo del registro dei cespiti che può essere sostituito dalle annotazioni sul libro degli inventari (art 16)**
- **possibilità di tenere la contabilità semplificata per le attività minori (art 18) – prestazioni inferiori a 400.000 euro e cessione di beni inferiori a 700.000 euro**

Da osservare in particolare quanto disciplinato con il comma 3 del citato articolo 20.

Gli Enti non commerciale poi devono annotare e registrare le operazioni ai fini IVA , nel pieno rispetto del D.P.R. 633/1972, al pari delle imprese commerciali.

20. Scritture contabili degli enti non commerciali.

Le disposizioni degli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 143 (108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Gli enti soggetti alla determinazione forfettaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 145 (ex 109-bis) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a 15.493,71 relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a euro 25.822,84 negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Di particolare interesse il comma 2 che obbliga gli Enti non commerciali a dare puntuale riscontro contabile alle raccolte pubbliche di fondi, con appositi rendiconti specifici, uno per ciascuna raccolta, anche se effettuate in maniera occasionale.

Quali sono le agevolazioni in materia di Imposte Dirette?

Abbiamo più volte ribadito che l'Ente non commerciale non è un organismo tax free ma è soggetto sia alle imposte dirette che alle imposte indirette, in particolare l'IVA, sebbene fruiscano da un trattamento agevolato in presenza di precise condizioni.

In relazione alle imposte indirette si applica **l'art 143 del T.U.I.R**

1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8.

3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Trovano altresì applicazione gli articoli:

- 144, modalità di determinazione del reddito
- 145 Regime forfetario
- 146 Oneri deducibili
- 147 detrazione per altri oneri

La disciplina di favore, propria per gli Enti non commerciali è **l'art. 148 del T.U.I.R.**

Questo articolo è stato modificato dall'art. 89 del Codice del Terzo Settore, D. Lgs. n. 117/2017

Enti di tipo associativo. (ex art. 111)

In vigore dal 30/06/2019

1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni

nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali ne' per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;*
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;*
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
- d) pubblicità commerciale;*
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.*

5. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, semprechè le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

6. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 5 non e' considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonche' da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, semprechè sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

7. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.

8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonchè fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e semprechè le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

9. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 8 non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonchè alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Le agevolazioni in materia di Imposte Indirette – IVA

Al fine di escludere dal campo di applicazione dell'IVA le attività non soggette all'imposizione ai fini delle imposte Dirette, l'articolo 4, commi 4 e 5, del D.P.R. 633/1972 prevede la non commercialità per:

- associazioni politiche
- associazioni sindacali
- associazioni di categoria
- associazioni religiose
- associazioni assistenziali
- associazioni culturali
- associazioni sportive dilettantistiche
- associazione di promozione sociale
- associazione di formazione extra scolastica

rispettivamente per le cessioni di bene e servizi rese in conformità alle finalità sociali, ancorchè dietro pagamento di corrispettivi specifici, ai soci ed agli associati, alle altre associazioni che svolgono la medesima attività, nonché per la cessione di pubblicazioni prevalentemente ai propri associati.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nella propria circolare sul Terzo Settore segnala che, in sede di correttivo al CTS, non sono stati recepiti gli emendamenti presentati sulla possibilità di continuare ad applicare, in deroga al CTS, tutte le norme agevolative del TUIR da parte delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI con qualifica di ETS, incluso il regime della l. n. 398/1991, al fine di rendere più conveniente l'iscrizione al RUNTS, nonché di ripristinare la formulazione originaria dell'art. 148, comma 3, del TUIR, sulla base dell'argomentazione che sono stati già inseriti specifici regimi fiscali agevolativi (ad esempio quello dell'art. 80 per gli ETS non commerciali e dell'art. 86 per ODV e APS) che potranno applicare anche le associazioni sportive dilettantistiche (ASD), (e aggiungiamo noi, le SSD) con qualifica di ETS (ed in particolare di APS), mentre il rinvio alla l. n. 398/1991 nell'ambito del codice avrebbe determinato la sottoposizione al vaglio della Commissione europea del regime fiscale. Il Consiglio di Stato, inoltre, ha espresso parere negativo poiché non si trattava di un intervento *“meramente integrativo e correttivo, ma, talvolta, profondamente modificativo”* ed inoltre tale variazione sarebbe stata *“rivolta esclusivamente in favore di determinati soggetti”* rischiando di *“presentare aspetti censurabili sotto il profilo della disciplina europea in materia di concorrenza”*.

Effetti della riforma del Terzo settore sull'applicabilità dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E/2018 si esprime anche su questo tema dando indicazioni molto puntuali.

Il CTS, essa afferma, reca talune disposizioni che incidono sull'ambito applicativo dell'articolo 148 del TUIR, stabilendo, da un lato, la disapplicazione agli enti del Terzo settore delle disposizioni di cui all'articolo 148 del TUIR e, dall'altro, prevedendo una modifica della disposizione di cui al comma 3 dello stesso articolo 148 del TUIR.

In particolare, in forza di tale modifica, dal novero delle tipologie di enti non commerciali associativi destinatari dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR, è prevista l'eliminazione delle associazioni culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona.

Restano, quindi, nell'ambito applicativo dell'articolo 148, comma 3, del TUIR le associazioni politiche, le associazioni sindacali e di categoria, le associazioni religiose, le associazioni assistenziali, nonché le associazioni sportive dilettantistiche, che la modifica normativa in argomento non ha eliminato dal novero degli enti associativi destinatari dell'agevolazione.

Le previsioni del Codice del Terzo settore che intervengono a modificare l'ambito applicativo dell'articolo 148, comma 3, del TUIR avranno effetto a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS, come già esposto nel paragrafo precedente e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, la cui istituzione è stabilita dal citato CTS.

Conclusioni

Per concludere, gli enti del terzo settore disciplinati dal Codice Terzo Settore, per come è strutturata la norma, coesistono con gli enti senza scopo di lucro disciplinati dal libro I del codice civile o da leggi speciali, quali:

- gli enti che non svolgono in via principale o esclusiva una o più delle attività “di interesse generale” di previste dal codice del Terzo Settore, tra cui, come visto, esiste anche l’attività sportiva;
- gli enti che, pur svolgendo in via principale o esclusiva una o più delle attività “di interesse generale” previste dal CTS, non possono iscriversi nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore, perché ad esempio sottoposti a direzione e coordinamento o controllati da una pubblica amministrazione o da un altro dei soggetti esclusi dall’art. 4 comma 2 del CTS (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche le associazioni dei datori di lavoro);
- gli enti che, anche se teoricamente ammessi all’iscrizione, preferiscono non iscriversi al Registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS) e non divenire ETS al fine di evitare i conseguenti oneri organizzativi e amministrativi, oltre che il controllo da parte delle competenti pubbliche amministrazioni;
- gli enti che, per scelta, non entreranno nel RUNTS per ragioni di convenienza fiscale; in particolare le ASD e le SSD le quali, solo non iscrivendosi al RUNTS, continueranno a beneficiare dell’attuale regime forfetario previsto dalla l. 398/1991 e dello specifico regime di de-commercializzazione dei corrispettivi specifici di cui all’art. 148, comma 3, TUIR, anche a partire dall’entrata in vigore delle disposizioni fiscali contenute nel CTS.