SportelliFVG

RIFORMA DEL TERZO SETTORE

ADEMPIMENTI CONTABILI E RENDICONTO PER CASSA

ALESSANDRO OLIVO

Dottore commercialista - Revisore legale dei conti

Il Progetto Sportelli FVG è finanziato da:

REGIONE AUTONOMA FRIULI VENEZIA GIULIA

INQUADRAMENTO GENERALE

Norme attualmente vigenti

Legge delega 106/2016, riordino normativo:

- D.Lgs 78/2017 – Servizio Civile Universale
- D.Lgs 111/2017 – Riforma del 5 per mille
- D.Lgs 112/2017 – Nuova disciplina dell'Impresa Sociale
- **D.Lgs 117/2017 – Codice del Terzo Settore**
- D.Lgs 95/2018 – Correttivo D.Lgs 112/2017
- **D.Lgs 105/2018 – Correttivo D.Lgs 117/2017**
- ***Decreto Ministero Lavoro e Politiche Sociali 5 marzo 2020***
- ***Legge 104/2024 (in vigore dal 3 agosto 2024)***

STATO DELL'ARTE DELLA RIFORMA

- Le disposizioni relative ai caratteri "sostanziali" generali delle diverse tipologie di Enti del Terzo Settore sono divenute immediatamente efficaci per gli enti costituiti dopo l'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore (3 agosto 2017). Per gli enti già costituiti alla data di entrata in vigore del Codice, decorre un periodo transitorio entro il quale dovranno essere adeguati atti costitutivi, statuti ed organizzazione interna (31 dicembre 2025).

- Per la piena applicazione della parte fiscale si era, invece, in attesa dell'**autorizzazione** da parte della **Commissione Europea**. Tale autorizzazione è stata concessa nel marzo 2025 : le disposizioni più importanti relative al nuovo regime fiscale degli enti del Terzo settore entreranno, quindi, in vigore partire dal **1° gennaio 2026**.

CODICE DEL TERZO SETTORE (D.LGS. 117/2017)

- Titolo I – Disposizioni Generali
- **Titolo II – Degli Enti del Terzo Settore in generale**
- Titolo III – Del Volontariato e dell'attività di volontariato
- **Titolo IV – Delle Associazioni e Fondazioni del Terzo Settore**
- Titolo V – Di particolari categorie di Enti del Terzo Settore
- Titolo VI – Del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)
- Titolo VII – Dei rapporti con gli Enti Pubblici
- Titolo VIII – Della promozione e del sostegno degli Enti del Terzo Settore
- Titolo IX – Titoli di solidarietà e altre forme di finanza sociale
- **Titolo X – Regime fiscale degli Enti del Terzo Settore**
- Titolo XI – Dei controlli e del coordinamento
- Titolo XII – Disposizioni transitorie e finali

FINALITÀ E ATTIVITÀ DEGLI ETS

Gli ETS devono:

- essere iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) (art.4)
- perseguire, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale (tra 26 settori tassativi), in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi **(art.5)**

Gli ETS possono:

- esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro **(art.6)**
- svolgere attività d'impresa in via esclusiva o principale
- *Gli ETS possono raccogliere fondi (**art 7**) - La raccolta è disciplinata dal D.M. 9 giugno 2022*

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO

(D.LGS. 117/2017)

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO (ART. 13)

Bilancio degli ETS <u>non commerciali</u> **<u>privi di personalità giuridica</u>**

ETS con proventi superiori a Euro 300.000* ⟷ Obbligo di bilancio completo (Modello A, B, C)

ETS con proventi superiori a Euro 60.000 e inferiori a Euro 300.000* ⟷ Possibilità di scelta tra:

- **Rendiconto per cassa (Modello D)**
- Bilancio completo (Modello A, B, C)

ETS con proventi inferiori a Euro 60.000 ⟷ Possibilità di scelta tra:

- Rendiconto per cassa semplificato (<u>manca modello ministeriale</u>)
- **Rendiconto per cassa (Modello D)**
- Bilancio completo (Modello A, B, C)

(*in precedenza Euro 220.000)

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO (ART. 13)

Bilancio degli ETS non commerciali **dotati di personalità giuridica**

ETS con proventi superiori a Euro 60.000 → Obbligo di bilancio completo (Modello A, B, C)

ETS con proventi inferiori a Euro 60.000 → Possibilità di scelta tra:

- Rendiconto per cassa semplificato (manca modello ministeriale)
- Rendiconto per cassa (Modello D)
- Bilancio completo (Modello A, B, C)

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO (ART. 13)

Comma 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 (oltre a documentare il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6)

Comma 2 - Il bilancio degli enti del Terzo settore privi di personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000 euro (in precedenza 220.000 euro) può essere redatto nella forma del **rendiconto per cassa** (+ annotazione in calce per documentare il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6)

Comma 02-bis - Per tutti gli enti del Terzo settore, in caso di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 60.000 euro, il **rendiconto per cassa** può indicare le entrate e le uscite **in forma aggregata**

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO (ART. 13)

Comma 3 - Il **bilancio** è redatto «**in conformità alla modulistica definita** con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del terzo settore» (**DECRETO MINISTERIALE 5 MARZO 2020)** e, limitatamente al bilancio di cui al comma 2-bis, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro della giustizia.

Commi 4 e 5 - Gli **ETS «principalmente» o «prevalentemente» commerciali**:

- tengono le scritture ex art.2214, c.c.,
- redigono il bilancio seguendo le disposizioni civilistiche (artt.2423 e ss, 2435-bis, 2435-ter, c.c.) (Tali enti, se non rivestono la qualifica di imprese sociali, possono redigere il bilancio di esercizio ai sensi del comma 1, secondo i modelli di cui al comma 3)
- depositano il bilancio presso il registro delle imprese

Comma 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.

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

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO (ART. 14)

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.

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO (ART. 48 C.3)

I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere **depositati** ogni anno presso il Registro unico nazionale del Terzo settore e**ntro centottanta giorni** (in precedenza entro il 30 giugno) dalla chiusura dell'esercizio e, per gli enti di cui all'articolo 13, comma 4, presso il registro delle imprese entro sessanta giorni dall'approvazione.

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO (ART. 87)

Nell'art.13 mancano le previsioni relative all'obbligo di tenuta delle scritture contabili, alla tipologia di sistema contabile ed ai libri contabili. Tali obblighi sono invece previsti solo ai fini fiscali all'art. 87, a pena di decadenza dai relativi benefici.

Art.87, Commi 1, 2 – Gli ETS, in relazione all’attività complessivamente svolta:

- redigono **scritture contabili cronologiche e sistematiche** atte ad esprimere con compiutezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione. (tale obbligo si considera assolto con la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari ex artt.2216 e 2217, c.c.);
- rappresentano adeguatamente nel bilancio di cui all'articolo 13 distintamente le attività indicate all’articolo 6 da quelle di cui all’articolo 5;
- **conservano le scritture** e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall’articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO (ART. 87)

Art.87, Comma 3 – I soggetti 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 agli importi stabiliti, rispettivamente, dai commi 2 (Euro 300.000) e 2-bis (Euro 60.000) dell'articolo 13 possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a),il rendiconto per cassa di cui, rispettivamente, ai commi 2 e 2-bis dell'articolo 13.

Art.87, Comma 4 - In relazione all'attività commerciale esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

Art. 87, Comma 6 - Se effettuano **raccolte pubbliche di fondi** devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'art. 13 un **rendiconto specifico** **di tali attività**, dal quale devono risultare in modo chiaro e trasparente e anche utilizzando una **relazione illustrativa**, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

QUALI ETS DEVONO REDIGERE I NUOVI SCHEMI DI BILANCIO?

D.LGS. 117/2017
ART. 13

COMMI 1, 2 E 3
ETS NON COMMERCIALI
D.M. 5 MARZO 2020

COMMI 4 E 5
ETS COMMERCIALI
articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile*

*(Tali enti, se non rivestono la qualifica di imprese sociali, possono redigere il bilancio di esercizio ai sensi del comma 1, secondo i modelli di cui al comma 3 - Mod. A, B e C)

SCHEMI BILANCIO

DECRETO DEL MINISTERO DEL LAVORO
E DELLE POLITICHE SOCIALI
DEL 5 MARZO 2020

SCHEMI DI BILANCIO (D.M. 5 MARZO 2020)

La definizione di commercialità non è più legata al tipo di attività ma alla modalità di svolgimento della stessa.

ATTIVITATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE
(art. 5 - D.Lgs. 117/2017)

ATTIVITÀ SECONDARIE
(at. 6 - D.Lgs. 117/2017)

ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI
(art.7 - D.Lgs. 117/2017)

ALTRE ATTIVITÀ (FINANZIARIE, PATRIMONIALI, ...)

SCHEMI DI BILANCIO (D.M. 5 MARZO 2020)

Allo stato attuale, ai sensi del Decreto, a seconda degli introiti annui dell'ETS che non esercita in via esclusiva o principale attività in forma di impresa commerciale, sono da utilizzare i seguenti modelli:

Mod. A - Stato Patrimoniale
Mod. B - Rendiconto gestionale
Mod. C - Relazione di missione

⟷

ETS CON
PROVENTI NON INFERIORI A
€300.000,00

Mod. D - Rendiconto di cassa
(+specifica annotazione in calce)

⟷

ETS CON
PROVENTI INFERIORI A
€300.000,00

+

Rendiconto raccolta fondi

SCHEMI DI BILANCIO (D.M. 5 MARZO 2020)

- La norma **sottende** l'utilizzo del principio di **competenza economica** per la redazione del bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 300.000,00 euro, mentre consente l'utilizzo del **principio di cassa** per gli enti con dimensione economica inferiore a tale soglia.

- La **relazione di missione** illustra, da un lato, le poste di bilancio e, dall'altro lato, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, cumulando informazioni che il codice civile colloca per le società di capitali, distintamente, nella **nota integrativa** e nella **relazione sulla gestione.**

SCHEMI DI BILANCIO (D.M. 5 MARZO 2020)

- Ai fini dell'individuazione degli enti che rientrano nell'obbligo di redazione del bilancio secondo il principio della competenza economica o nella facoltà di redazione del bilancio secondo il principio di cassa, si dovrà tenere conto del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti come risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente (**€ 300.000,00**).

- Per quanto concerne **i bilanci redatti secondo il principio di cassa** occorre **escludere le entrate relative a disinvestimenti**, intendendo come tali le alienazioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni, in quanto entrate non afferenti alla gestione corrente dell'ente **e quelle relative al reperimento di fonti finanziarie**.

SCHEMI DI BILANCIO (D.M. 5 MARZO 2020)

- Il comma 6 del medesimo art. 13 del codice del Terzo settore prevede che «l'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'art. 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»;

- Il comma 6 dell'art. 87 richiede che «gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'art. 13, un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'art. 48, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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'art. 79, comma 4, lettera a) . Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 86».

SCHEMI DI BILANCIO (D.M. 5 MARZO 2020)

- Gli schemi di cui al presente documento devono essere considerati come **schemi "fissi"**, non suscettibili quindi di adattabilità alle diverse esigenze del singolo ente.

- Gli enti destinatari degli schemi possono, tuttavia, ulteriormente suddividere le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente, quando questo favorisce la chiarezza del bilancio. Possono, altresì, raggruppare le citate voci quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo contesto, gli enti che presentano voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi possono eliminare dette voci. Possono, in ultimo, aggiungere, laddove questo favorisca la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto.

SCHEMI DI BILANCIO (D.M. 5 MARZO 2020)

- Le disposizioni del Decreto si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione.

- In pratica, la modulistica approvata è applicabile a partire dai **bilanci del 2021**.

CARATTERISTICHE DEL RENDICONTO DI GESTIONE/CASSA

CARATTERISTICHE GENERALI

- SCHEMA A SEZIONI CONTRAPPOSTE — ONERI/COSTI vs PROVENTI/RICAVI
- DIVISIONE PER AREE GESTIONALI (artt. 5, 6 e 7 del CTS) — ONERI PER NATURA PROVENTI PER PROVENIENZA
- INDIVIDUAZIONE RISULTATI INTERMEDI — IN RELAZIONE ALLE AREE GESTIONALI

FASCICOLO DI BILANCIO

obbligo di deposito al RUNTS entro **180 gg** dalla chiusura dell'esercizio
(in precedenza entro il 30 giugno)

Stato patrimoniale
Rendiconto gestionale
Relazione di missione

ETS CON
PROVENTI **NON** INFERIORI A
€ 300.000

Rendiconto di cassa
(+ annotazione in calce)

ETS CON
PROVENTI INFERIORI
A € 300.000

Bilancio sociale
(proventi > € 1.000.000)

Rendiconto raccolta fondi (+ relazione illustrativa)
Rendiconto 5 per mille
(deposito al Min. del lavoro*)

* per importi
superiori a € 20.000

ADEMPTIMENTI AMMINISTRATIVI GENERALI: LIBRI SOCIALI (ART. 15)

Gli enti del Terzo settore devono tenere:

a) il libro degli associati o aderenti (art.15);
b) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico (art.15);
c) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali (art.15);
d) Il registro volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale (art. 17).

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

ORGANO DI CONTROLLO (ART. 30)

Deve essere nominato un **organo di controllo, anche monocratico**:

- nelle **fondazioni**
- nelle **associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore quando siano** superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:
  - totale dell'attivo dello stato patrimoniale: **150.000** euro (in precedenza 110.000)
  - ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: **300.000** euro (in precedenza 220.000)
  - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **7** unità (in precenza 5 unità)

L'obbligo della nomina cessa se due dei tre limiti non sono superati per due esercizi consecutivi.
Caratteristiche e qualifiche: **art.2399**, c.c.; a**lmeno uno dei soggetti è scelto tra le categorie di cui all'art.2397**, co.2, c.c.

ORGANO DI CONTROLLO (ART. 30)

L’organo di controllo riassume in sé numerosi ed importanti compiti quali:

- la **vigilanza sulla osservanza della legge e dello statuto** anche con riferimento al decreto legislativo 231/2001, sull’organizzazione associativa e sul suo funzionamento;
- la **revisione legale dei conti**, al superamento dei limiti previsti dal comma 1 dell'art. 31; in tal caso l'organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro;
- il monitoraggio sull’osservanza delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale;
- l’attestazione che il bilancio sociale è stato redatto in conformità alle linee guida da emanarsi da parte del ministero;
- il potere di ispezione e controllo sull’andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

REVISIONE LEGALE DEI CONTI (ART. 31)

Se l'organo di controllo (che può essere monocratico o collegiale), non esercita i compiti del revisore dei conti, non avendo al suo interno un soggetto iscritto al registro dei Revisori, occorre che tale compito venga esercitato da un soggetto appositamente nominato quando per due esercizi consecutivi vengano superati i seguenti limiti:

a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale **1.500.000** euro (in precedenza 1.100.000)
b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate **3.000.000** euro (in precedenza 2.220.000)
c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio superiori a **20** unità (in precedenza 12 unità)
Anche in questo caso l'obbligo cessa se per due esercizi consecutivi i limiti non vengono superati.

La revisione legale può essere esercitata anche dall'organo di controllo di cui all'art.30, purché tutti i componenti siano revisori legali.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

ALESSANDRO OLIVO

Dottore commercialista - Revisore legale dei conti