



**Igino Sorbino**  
**Dottore Commercialista**  
**Revisore Contabile**  
[igino@studiosorbino.com](mailto:igino@studiosorbino.com)  
<http://www.studiosorbino.com>

## Benefici e oneri degli Enti del Terzo Settore

### Ai gentili clienti e Loro Sedi

Il presupposto per la fruizione dei **benefici** previsti dal **Codice del Terzo settore** e dalle norme vigenti è la qualifica di Ente del Terzo Settore che si acquisisce solo tramite l'iscrizione al **RUNTS**.

È importante che ogni Ente vagli attentamente i **vantaggi** e gli **obblighi** che derivano dalla qualifica "ETS", per proiettarli nella propria realtà associativa e poi decidere quale scelta operare.

Ecco perché al fine di chiarire molti aspetti sugli ETS, ho raccolto in questa news quelli che considero gli aspetti più interessanti .

*Benefici e  
obblighi  
che derivano  
dall'ottenimento  
della qualifica di  
ETS*

**Solo** con l'iscrizione al **Registro** Nazionale del Terzo settore (di seguito "RUNTS" o "Registro unico") è possibile ottenere la **qualifica di ETS** che dà l'accesso ai benefici disciplinati dal Codice del Terzo settore (di seguito "CTS" o "Codice").

È l'iscrizione al Registro unico l'**elemento essenziale** per poter adottare l'acronimo ETS e obbligatoriamente indicarlo nelle comunicazioni verso i terzi; perciò non potranno configurarsi:

- enti del Terzo settore non iscritti nel Registro unico;
- enti non iscritti nel Registro unico che utilizzino l'acronimo ETS.

Sulla base di questa disposizione e dell'obbligatorietà ad utilizzare l'acronimo ETS, sarà agevole per tutti coloro che ruotano intorno al mondo del **non**

**profit** individuare gli enti che appartengono al “mondo ETS” e gli enti che invece non ne fanno parte.

Appartenere al “mondo ETS” significa avere accesso a determinati benefici, ma anche ottemperare agli obblighi disciplinati dal Codice per mantenere i requisiti e conservare l'iscrizione al RUNTS.

I maggiori **benefici** previsti dal CTS sono agevolazioni di natura:

- **Operativa** costituite da opportunità gestionali che potrebbero consentire all'ETS un significativo risparmio dei costi generali e/o indiretti, necessari per sviluppare le attività di interesse generale.
- **Finanziaria** rappresentate da agevolazioni nella raccolta di risorse finanziarie a cui può accedere l'ETS per sostenere anche specifici progetti di attività di interesse generale;
- **Fiscale** indirizzati sia all'ETS sia al donatore/finanziatore.

I principali **obblighi** disciplinati dal Codice sono disposizioni relative:

- Alle regole da applicare nella gestione dell'ente, che riguardano sia le **attività** da svolgere che la **governance**, che devono essere riflesse nello statuto;
- Alle **scritture contabili**, ai **libri sociali** e all'**informativa finanziaria e non finanziaria**;
- Agli **aggiornamenti** da inviare al RUNTS a cui è affidato il compito di **monitoraggio triennale** degli ETS per accertare la sussistenza e il mantenimento dei requisiti necessari per l'iscrizione al Registro unico.

L'intento del legislatore di agevolare e sviluppare l'**attività** degli **ETS** si annuncia già dai primissimi articoli del CTS, in particolare nell'art. 2 che, nel declinare i **principi generali** della normativa, afferma che:

- è riconosciuto il valore e la funzione sociale degli ETS;
- ne è promosso lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità e l'autonomia;
- ne è favorito l'apporto originale per il perseguimento di attività civiche, solidaristiche e di utilità sociale, anche mediante forme di collaborazione con lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli enti locali.

L'articolo 2 prevede, quindi, in modo chiaro la **promozione** degli ETS da parte della Repubblica italiana.

*Articolo 2  
Codice del Terzo  
Settore*

*I rapporti  
tra  
ETS  
e  
Pubbliche  
Amministrazioni*

La prima fattispecie di benefici disciplinata dal CTS riguarda i **rapporti** con gli **enti pubblici**.

Il CTS stabilisce che le amministrazioni pubbliche assicurano il coinvolgimento attivo degli enti del Terzo settore, attraverso:

- forme di **co-programmazione** finalizzate ad individuare dei bisogni da soddisfare, degli interventi a tal fine necessari, delle modalità di realizzazione e delle risorse disponibili (art. 55, CTS);
- forme di **co-progettazione** finalizzate alla co-definizione ed eventualmente alla co-progettazione di progetti specifici di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti (art. 55, CTS);
- **convenzioni**, con le sole **ODV** o **APS**, iscritte da almeno sei mesi al RUNTS, finalizzate allo svolgimento a favore di terzi di attività o di servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato, attraverso il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate (commi 1 e 2, art. 56, CTS); in pratica l'ETS riceve una somma di denaro a titolo di **rimborso spese** effettivamente sostenute e rendicontate (ai sensi dell'art. 12, L. n. 241/1990);
- **convenzioni** per l'affidamento di determinate attività alle sole ODV e APS, iscritte da almeno sei mesi che rispondono a determinati requisiti di moralità professionale e adeguatezza, intesa come concreta capacità di operare e realizzare l'attività oggetto della convenzione; in questo caso il contratto ha per oggetto la prestazione di un servizio per il quale l'ETS riceve un **corrispettivo**, nel rispetto del codice dei contratti pubblici (comma 3, art. 56, CTS);
- **affidamento** in convenzione del servizio di **trasporto sanitario di emergenza**, alle ODV iscritte da almeno sei mesi al RUNTS, aderenti ad una rete associativa e in presenza di specifici requisiti e condizioni, poiché il servizio è strettamente connesso alla tutela della salute della persona; in questo caso il contratto ha per oggetto la **prestazione di un servizio** per il quale l'ES riceve un corrispettivo, nel rispetto del codice dei contratti pubblici.

È utile precisare che la **convenzione** è uno strumento giuridico attraverso cui la pubblica amministrazione, riconosce alle ODV o alle APS i requisiti necessari per il perseguimento di **obiettivi di interesse pubblico**, mette a loro disposizione le risorse necessarie per raggiungerli e controlla, verifica e valuta il rispetto da parte dell'ETS di quanto riportato nella convenzione.

*Il sostegno  
finanziario  
del  
Centro di  
servizio per il  
volontariato  
O  
CSV*

Un importante istituto al servizio degli ETS è rappresentato dai **centri di servizio per il volontariato** (di seguito anche solo "CSV") che svolgono una vera e propria **attività di sostegno** ai volontari degli enti.

I CSV nati con la "Legge quadro del volontariato" (L. n. 266/1991) avevano la funzione di sostenere e qualificare l'attività delle ODV.

Il Codice disciplina, in maniera organica e strutturata, le caratteristiche di **governance**, le **finalità** e gli **obblighi dei CSV**.

In particolare, l'art. 61:

- stabilisce che i CSV devono essere costituiti in forma di **associazione riconosciuta del Terzo settore** da ODV o da altri enti del Terzo settore;
- disciplina nel dettaglio il contenuto dello **statuto** dei CSV, requisito necessario per avere l'accreditamento;
- stabilisce quali debbano essere le **attività** che il CSV deve svolgere e riportare nello statuto;
- istituisce il **fondo unitario nazionale (FUN)** alimentato dai contributi obbligatori e volontari delle Fondazioni di origine bancaria (FOB);
- istituisce l'**organismo nazionale di controllo (ONC)** con la funzione di accreditare i CSV, controllarli e gestire il FUN;

I **servizi** che i quarantanove CSV, oggi esistenti, erogano agli ETS, associati o non associati, con particolare riguardo alle ODV, sono **gratuiti** e ricoprono una vasta gamma di attività al servizio dei volontari e quindi degli ETS presso cui i volontari prestano la loro opera.

In particolare, il CSV deve svolgere attività di supporto tecnico, formativo, informativo di comunicazione e consulenza al fine di promuovere e rafforzare la presenza e il ruolo dei volontari negli enti del Terzo settore.

La pubblica amministrazione può prevedere di agevolare l'operato degli ETS, attraverso diverse iniziative, fra le quali:

- mettere a loro disposizione beni **immobili** o beni **mobili** in occasione di **manifestazioni** o **iniziative temporanee**, nell'ambito delle quali gli ETS possono somministrare alimenti e bevande nel rispetto della normativa vigente;
- concedere in **comodato d'uso** beni mobili ed immobili di loro proprietà, ad eccezione delle imprese sociali, per lo svolgimento delle loro **attività istituzionali**; la durata del comodato non può superare i trent'anni e l'ETS è tenuto ad effettuare a proprie spese la manutenzione e gli interventi necessari a mantenere la funzionalità dell'immobile;

*Beni mobili e  
immobili  
Messi a  
disposizione  
dalla Pubblica  
Amministrazione*

- dare in **concessione** ad un canone agevolato **beni culturali** per i quali non è corrisposto alcun canone e che richiedono interventi di restauro, a ETS che svolgono: (i) interventi di tutela e di valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, (ii) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, (iii) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso e (iv) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata;
- **esentare** l'ETS non commerciale dal pagamento dell'**IMU** sugli immobili posseduti e utilizzati e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di specifiche attività fra le quali: attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, culturali, ricreative e sportive.

Inoltre, l'art. 71 del CTS stabilisce che le sedi degli enti del Terzo settore e i locali in cui si svolgono le relative attività istituzionali, purché non di tipo produttivo, sono compatibili con tutte le **destinazioni d'uso omogenee** previste dal DM 2 aprile 1968 n. 1444 e simili, indipendentemente dalla destinazione urbanistica.

Sul punto l'Agenzia delle entrate, con la Nota n. 34/17314 del 17 novembre 2022 ha chiarito che la finalità perseguita dall'art. 71 c. 1 CTS è quella di prevedere un "*trattamento speciale in favore di certe categorie di soggetti. Pertanto, il comma in parola si qualifica come una norma di natura derogatoria e non come una norma con natura urbanistica vera e propria*". Sottolinea, quindi, l'Agenzia delle entrate che la deroga ha carattere temporaneo, ossia è esercitabile solo nel periodo di tempo di utilizzo dei locali da parte di un ETS, e non permanente, *ovvero in grado di estendere gli effetti anche a beneficio di un ente non qualificabile come ETS che in futuro si trovi ad utilizzare i medesimi locali svolgendovi analoga attività*". Infine, la Nota in questione ribadisce che l'art. 71 c. 1 CTS non è estendibile fino a consentire nuove costruzioni in assenza del rilascio dell'apposito titolo edilizio.

#### *Privilegio Creditorium*

I crediti derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale delle ODV e delle APS, hanno privilegio generale sui beni mobili del debitore (ai sensi dell'art. 2751-bis del c.c.), collocandoli, di fatto, subito dopo i crediti riguardanti le retribuzioni dei lavoratori dipendenti.

#### *Benefici di Natura Finanziaria*

#### *Accesso al credito agevolato*

La riforma del Terzo settore, attuata attraverso l'emanazione del CTS, disciplina anche un articolato insieme di provvedimenti che agevolano l'ottenimento di **risorse finanziarie** per gli ETS che propongono **specifici progetti** di attività di **interesse generale**.

### ***L' Accesso al credito agevolato***

è introdotto dall'art. 67 del CTS, che stabilisce l'**estensione** delle **provvidenze creditizie** e **fidejussorie** previste per le cooperative, anche in forma consortile, alle ODV e alle APS, che abbiano ottenuto l'approvazione di uno o più progetti di attività generale, nell'ambito delle convenzioni di cui all'art. 56 del CTS.

In particolare, è istituito il "**Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore**" che serve per sostenere le attività di interesse generale delle ODV, APS e delle Fondazioni (art. 72, CTS). Il Fondo è gestito dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali che stabilisce, annualmente per un triennio, i beneficiari e le iniziative da finanziare secondo delle linee guida che definiscono gli obiettivi generali, le aree prioritarie di intervento, le linee di attività finanziabili e la destinazione delle riserve, secondo le seguenti finalità:

- **ODV**: sostegno di progetti sperimentali per emergenze sociali per favorire l'applicazione di metodologie di intervento avanzate;
- **APS**: sostegno dei progetti volti alla formazione degli associati, al miglioramento organizzativo e gestionale, all'incremento della trasparenza e della rendicontazione al pubblico delle attività svolte o a fronteggiare particolari emergenze sociali, in particolare applicando metodologie avanzate o sperimentali;
- **contributi per l'acquisto di autoambulanze**, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali, utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di interesse generale, in esenzione IVA.

**Altre forme di sostegno finanziario** sono rappresentate:

- dall'obbligo a carico dello Stato, delle Regioni e delle Province autonome a promuovere iniziative per favorire agli ETS l'**accesso ai finanziamenti** del Fondo sociale europeo e di altri finanziamenti europei per progetti finalizzati al raggiungimento di obiettivi istituzionali (art. 69, CTS);
- dall'istituzione del **Fondo unico nazionale**, alimentato dal contributo delle Fondazioni di origine bancaria per assicurare il finanziamento stabile dei CSV;
- dai **titoli di solidarietà**, costituiti da obbligazioni o altri titoli di debito, senza commissioni di collocamento, con scadenza non inferiore a 36 mesi, nominativi o al portatore, **fruttiferi di interessi annuali**, o certificati di deposito con scadenza non inferiore ai dodici mesi, fruttiferi di **interessi annuali**, emessi da istituti di credito autorizzati ad operare in Italia. Gli emittenti possono erogare, a titolo

di liberalità, una somma commisurata all'ammontare dei titoli di solidarietà emessi, per il sostegno di attività ritenute meritevoli, valutate sulla base di un progetto presentato dall'ETS. Se l'importo finanziato copre almeno il 60% del fabbisogno finanziario del progetto, agli emittenti spetta un **credito d'imposta** pari al 10% dell'erogazione effettuata. I soldi raccolti attraverso l'emissione dei titoli di solidarietà devono essere destinati a sostenere attività di interesse generale (art. 77, CTS);

- dal contributo del **5 per mille**, riformato dal D.Lgs. n. 111/2017 e completato con il DPCM del 23 luglio 2020 che stabilisce che gli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, possono dichiarare espressamente in sede di iscrizione al RUNTS, che intendono accreditarsi ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille.

La destinazione della quota del 5 per mille agli ETS ha validità a partire dall'anno successivo a quello di operatività del RUNTS, e quindi dal 2022. Fino a tutto il 2021, rimane in vigore la normativa precedente.

### *Benefici di Natura Fiscale*

#### *Generali e specifici*

I **benefici fiscali** possono essere di carattere generale come quello dettagliatamente esposto negli artt. 84 e 85 del CTS che così recita : *" I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta sul reddito delle società."*

Oppure specifici a seconda che il soggetto beneficiario sia:

- **ETS non commerciale**
- **ETS commerciale;**
- **Donatore e sostenitore finanziario** degli ETS.

#### *ETS non commerciale e commerciale*

La caratteristica " commerciale " di un' ETS, si determina in base a quanto stabilito dall'art. 79 del CTS che :

stabilisce che si considerano non commerciali le attività di interesse generale di cui all'art. 5 a seconda delle modalità di svolgimento o della tipologia di attività.

#### *Per modalità di svolgimento*

Sono pertanto " *non commerciali* " gli ETS che svolgono le attività di interesse generale :

- a titolo **gratuito**;
- dietro versamento di **corrispettivi** che non superano i relativi costi effettivi, nello stesso periodo di imposta, di una percentuale pari al

*Per Tipologia  
di  
attività*

5% e per non oltre due periodi di imposta consecutivi (art. 24-ter, DL 119/2018).

che svolgono **attività** che il CTS considera **non commerciali** quali :

1. le attività di **ricerca scientifica** di particolare interesse sociale (art. 5, lett. h), CTS), se svolte dagli ETS, non imprese sociali, o affidate ad università o altri organismi di ricerca (D.P.R. n. 135/2003), purché tutti gli utili conseguiti siano interamente reinvestiti nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati raggiunti;
2. i fondi pervenuti da **raccolte pubbliche** effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizio ai sovventori, erogati in occasione di ricorrenze, celebrazioni o campagne di sensibilizzazione e non concorrono alla formazione del reddito degli ETS non commerciali;
3. i contributi o gli apporti **erogati dall'amministrazione pubblica** a sostegno di attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS e non concorrono alla formazione del reddito degli ETS non commerciali;
4. i **contributi**, le **sovvenzioni** e le **liberalità** e ogni altra entrata ad essi assimilabili tenuto conto del valore normale delle cessioni o delle prestazioni;
5. le **somme versate dagli associati** a titolo di quota o di contributo associativo;
6. le **attività svolte** dalle associazioni del Terzo settore **a favore dei propri associati**, familiari e conviventi degli stessi, in linea con le attività istituzionali dell'ETS.

La norma stabilisce che gli ETS assumono **fiscalmente** la **qualifica** di "**ente commerciale**" qualora i proventi delle attività diverse (art. 6 del CTS) sommati ai proventi delle attività di interesse generale (art. 5 del CTS) condotte in forma di impresa e non in conformità alle modalità di svolgimento sopra riportate, differenti dalla tipologia di ricerca scientifica di cui al precedente punto 1, superano, nel medesimo periodo di imposta, le entrate da attività non commerciali.

La perdita del requisito di "ETS non commerciale" non porta con sé come conseguenza la cancellazione dal RUNTS, ma solo il passaggio ad un diverso regime fiscale.

**In pratica un ETS assume qualifica " non commerciale " se ad esempio :**

le attività diverse + attività di interesse generale con corrispettivi superiori al 5% dei costi sono pari a € 1.500 e quindi superano le attività non commerciali che invece sono di € 1.300

*Regime fiscale  
ETS  
non commerciale*

L'“ETS non commerciale” potrà optare per la **determinazione forfettaria del reddito d'impresa**, nell'ambito della **dichiarazione annuale dei redditi**, con effetto a partire dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è stata esercitata l'opzione del regime forfettario.

L'opzione vale fino a quando non è revocata, per esempio per il passaggio da “ETS non commerciale” a “ETS commerciale” e comunque per un triennio.

Il regime forfettario è disciplinato dall'art. 80 del CTS, nell'ambito del quale sono indicate le **tipologie di ricavi** su cui applicare il coefficiente di redditività.

La sintesi schematica del calcolo su cui applicare i coefficienti di redditività è la seguente:

Ricavi

- + Ricavi attività di interesse generale (art. 5, CTS)
- + Ricavi di attività diverse (art. 6, CTS)
- + plusvalenza patrimoniali (art. 86, D.P.R. 917/1986)
- + sopravvenienze attive (art. 88, D.P.R. 917/1986)
- + dividendi e interessi (art. 89, D.P.R. 917/1986)
- + proventi immobiliari (art. 90, D.P.R. 917/1986)
- = **TOTALE RICAVI**

Il **coefficiente di redditività** da applicare all'ammontare dei ricavi si differenzia a seconda che l'attività dell'ETS si svolga tramite attività di **prestazione di servizi o altre attività**.

Se l'ETS svolge sia attività di prestazione di servizi che altre attività, il coefficiente si determina con riferimento all'attività prevalente e nel caso non fosse possibile distinguerle, si deve far riferimento al coefficiente dell'attività di prestazione di servizi.

I coefficienti di redditività da applicare sono:

*- attività di prestazione di servizi:*

<b>Attività di prestazione di servizi</b>	<b>Scaglione di ricavi</b>	<b>Coefficiente di redditività</b>
Ricavi	fino a 130.000 euro	7%
Ricavi	da 130.000 a 300.000 euro	10%
Ricavi	oltre 300.000 euro	17%

- *altre attività*

<b>Altre attività</b>	<b>Scaglione di ricavi</b>	<b>Coefficiente di redditività</b>
Ricavi	fino a 130.000 euro	5%
Ricavi	da 130.000 a 300.000 euro	7%
Ricavi	oltre 300.000 euro	14%

Gli ETS che optano per il regime forfettario di cui all'art. 80, potranno dedursi le perdite fiscali secondo il regime ordinario previsto dal D.P.R. n. 917/1986 e sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore (art. 62-bis, Decreto n. 331/1993 e successive modifiche).

### *Regime fiscale ETS commerciale*

Nel caso in cui l'ETS fosse ricompreso nella qualifica di "ETS commerciale", dovrà assoggettare a tassazione, come reddito d'impresa, tutte le entrate incassate nel corso dell'esercizio, comprese quelle non commerciali.

L'"ETS commerciale" **non** beneficia di alcun regime di **tassazione agevolata**. Dovrà quindi dichiarare i propri redditi nel Modello Unico e rispettare gli altri **adempimenti** previsti dalla normativa **IRAP, IVA** e di **tenuta dei libri contabili** (artt. 14, 15 e 16 del T.U.I.R.).

Qualora l'ETS perda il requisito della commercialità, poiché le sue attività commerciali superano le attività non commerciali, deve comunicare tale perdita all'ufficio del RUNTS competente entro 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio in cui si è verificata la perdita del requisito.

Il cambiamento della qualifica da "non commerciale" a "commerciale", opera a partire dal periodo di imposta in cui si è determinato il mutamento e, quindi, nella maggior parte dei casi sarà retroattivo.

In caso di inadempienza è prevista una sanzione amministrativa per il rappresentante legale da 500 a 5.000 euro, oltre, naturalmente alle eventuali passività derivanti dall'errata determinazione delle imposte da versare all'erario.

### *Benefici per i donatori*

Con riferimento alle **agevolazioni** previste per i **donatori/finanziatori** il Codice:

- stabilisce un **credito d'imposta** pari al 65% dell'importo erogato dalle persone fisiche e pari al 50% dell'importo erogato da enti o società se destinato a finanziare un progetto di recupero di immobili pubblici inutilizzati e beni mobili o immobili confiscati alla **criminalità**, assegnati agli ETS e da questi utilizzati per svolgere le proprie attività di interesse generale; il credito di imposta è recuperabile in tre quote annuali di pari importo e non può

superare il 15% del reddito imponibile della persona fisica e il 5 per mille dei ricavi annui del titolare di reddito d'impresa, per quest'ultimo il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP ed è utilizzabile in compensazione.

I soggetti beneficiari delle donazioni devono **rendicontare trimestralmente** al Ministero del lavoro e delle politiche sociali le somme ricevute di cui devono dare informazione anche sul proprio sito web istituzionale e su un portale dedicato dal Ministero, insieme alla rendicontazione dell'utilizzo che ne è stato fatto.

La raccolta di queste informazioni ha lo scopo di abbinare il beneficiario al bene finanziato e di **monitorare** l'andamento della manutenzione e dell'utilizzo del bene stesso per lo svolgimento delle attività di interesse generale dell'ente rispetto alle somme ricevute per restaurarlo e mantenerlo in utilizzo.

- **esonero dall'imposta** sulle **successioni e donazioni** e dalle **imposte ipotecaria e catastale** i trasferimenti a titolo gratuito agli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali, utilizzati per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- istituisce una **detrazione** dall'imposta lorda delle persone fisiche pari al 30% degli oneri sostenuti per le **erogazioni liberali in denaro** o in **natura** agli ETS non commerciali, per un importo complessivo annuo non superiore al 30.000 euro, elevato al 35% se il beneficiario è una ODV, ed effettuato attraverso banche o uffici postali;
- prevede una **deduzione** del 10% del reddito complessivo dichiarato, dal reddito complessivo netto delle persone fisiche, degli enti e delle società delle erogazioni in denaro o in natura; l'eventuale eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare;
- stabilisce una **detrazione** dall'imposta lorda, del 19% del **contributo associativo** versato dai soci delle **società di mutuo soccorso** che operano nei settori previsti dall'art. 1 della L. 3818/1886 e successive modifiche.

L'agevolazione fiscale è riconosciuta se elargita a "*enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1*", ossia a tutti gli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in

forma di società, a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate dagli ETS ai sensi dell'art. 8 c. 1 CTS, ossia siano impiegate per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

In data 19 settembre 2022 il Ministero del lavoro ha emanato il Decreto n. 171 "Regolamento di individuazione delle **attività caritatevoli**", ricomprese tra quelle disciplinate dall'art. 5 del codice del Terzo settore, al fine di definire l'ambito di applicazione del regime di esclusione ai sensi dell'art. 2 c. 2 lett. n) D.Lgs. 11/2010 e successive modificazioni, previsto per le operazioni di pagamento disposte nel territorio della Repubblica italiana da o tramite un dispositivo elettronico, per effettuare erogazioni liberali destinate agli ETS. Le attività di interesse generale che risultano, quindi, escluse dall'ambito di applicazione del D.Lgs. 11/2010, individuate all'art. 3 Decreto n. 171/2022 sono:

- a) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto alla povertà educativa, di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera l);
- b) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della L. 125/2014, di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera n);
- c) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi, di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera q);
- d) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti, di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera r);
- e) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla L. 166/2016, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale, di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera u);
- f) protezione civile, ai sensi della L. 225/92, di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera y).

Il Decreto del Ministero del lavoro specifica, inoltre che fino alla piena operatività del RUNTS, il regime di esclusione si applica in via transitoria anche alle ONLUS, alle ODV e alle APS iscritte negli appositi registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano.

Si ricorda, per completezza di informativa, che il **regime fiscale** fin qui delineato **non** è ancora **entrato in vigore** e sarà attuabile solo a partire dall'esercizio successivo a quello in cui perverrà l'autorizzazione da parte della Commissione Europea circa la valutazione della conformità delle regole fiscali del Codice con le regole vigenti negli altri paesi europei.

L'art. 104 CTS "Entrata in vigore", così come modificato dall'art. 26 DL 73/2022 stabilisce che *Le disposizioni fiscali sopra richiamate si applicano, a decorrere dall'operatività del Registro nazionale del Terzo settore, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro.*

*Gli obblighi da rispettare per la qualifica di ETS*

A fronte delle agevolazioni operative, finanziarie e fiscali sopra esposte, il Codice stabilisce che l'ETS debba rispettare specifiche regole in tema

- a) di svolgimento delle attività sociali e di *governance*,
- b) di libri sociali obbligatori e scritture contabili
- c) di informativa finanziaria e non finanziaria
- d) di monitoraggio da parte del RUNTS del mantenimento dei requisiti di iscrizione.

*Regole sull'attività da svolgere e sulla governance dell'ETS*

Il primo adempimento che l'ETS deve rispettare è quello di modificare il proprio statuto in modo da inserire le disposizioni previste dal Codice, meglio se indicando, laddove esistente, l'articolo del codice che disciplina la fattispecie. Il CTS stabilisce (i) dettagliate **disposizioni** sullo **scopo** e sulla **tipologia** di **attività** che l'ETS può svolgere e (ii) specifiche regole di **governance** da rispettare. In particolare, l'ETS deve indicare nello statuto:

- la **denominazione** dell'ente, in qualunque modo formata, deve ricomprendere la dicitura "Ente del Terzo settore" o l'acronimo "ETS" che dovranno sempre essere riportati negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico;
- le **attività di interesse generale** svolte tra quelle riportate dall'art. 5 del CTS;
- il perseguimento **senza scopo di lucro** di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, con espressa indicazione del divieto di distribuire utili, avanzi di gestione, fondi o riserve in qualunque forma, diretta o indiretta;
- la **sede legale** e l'**indicazione** del **patrimonio iniziale** ai fini del riconoscimento della personalità giuridica;
- la possibilità o meno di svolgere **attività diverse** (art. 6 del CTS);
- la possibilità di realizzare attività di **raccolta fondi** anche in forma organizzata e continuativa ai sensi dell'art. 8 del CTS;

- la clausola di **devoluzione del patrimonio** ad altro ente del Terzo settore, previo parere positivo del RUNTS, o in mancanza alla Fondazione Italia sociale;
- il **diritto degli associati** e degli aderenti di esaminare i libri sociali e le modalità di esercizio di tale diritto;
- il periodo minimo di iscrizione all'ETS per poter esercitare il **diritto di voto** che non può essere superiore a tre mesi;
- le **competenze dell'assemblea** ai sensi dell'artt. 24 e 25 del CTS;
- le **competenze dell'organo amministrativo** ai sensi dell'art. 26 del CTS;
- la disciplina dell'**organo di controllo** ai sensi dell'art. 30;
- la disciplina del **revisore legale dei conti** ai sensi dell'art. 31 del CTS;
- la redazione del **bilancio d'esercizio** secondo il disposto dell'art. 13 del CTS, e se occorre del **bilancio sociale** secondo il disposto dell'art. 14 del CTS;
- la **durata** dell'ente se prevista.

Con riferimento all'**adeguamento** degli **statuti**, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato due circolari esplicative: la n. 20 del 27 dicembre 2018 e la n. 13 del 31 maggio 2019 che chiariscono (i) alcuni degli elementi chiave di contenuto che devono essere inseriti negli statuti (ai sensi dell'art. 21 del CTS), (ii) alcune tematiche riferibili alla tempistica di adeguamento degli statuti e (iii) ai *quorum* delle assemblee necessari per approvarli. Ad oggi, il termine ultimo per adeguare gli statuti, con le modalità e le maggioranze semplificate previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, è stato fissato al 31 dicembre 2022 dal cd. Decreto Semplificazioni (art. 26-bis DL 73/2022, convertito con modificazioni nella L. 122/2022).

Ogni ETS dovrà comunicare all'ufficio competente del RUNTS, **entro 30 giorni** dalla modifica, tutte le informazioni che aggiornano o modificano i dati comunicati in precedenza, allegando la documentazione che le supportano.

#### ***Libri sociali obbligatori***

L'ETS ha l'obbligo di tenere i libri sociali che **verbalizzano** gli accadimenti della **vita societaria** dell'ente, in particolare l'ETS deve tenere:

- il libro degli associati o aderenti;
- il libro dei verbali delle assemblee;
- il libro dei verbali dell'organo amministrativo;

*Libri sociali  
Scritture contabili  
e  
Informazioni  
Finanziarie e non*

- il libro di eventuali altri organi sociali;
- il libro dell'organo di controllo;
- il libro dei volontari non occasionali;

### ***Scritture contabili***

Le regole riferibili alle scritture contabili sono contenute nell'art. 13 del CTS. In particolare, il Codice stabilisce che gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabile di cui all'art. 2214 del c.c.

Gli **ETS non commerciali**, che non applicano il regime forfettario, devono tenere **scritture contabili cronologiche** e **sistematiche** atte a rappresentare compiutamente e analiticamente i fatti di gestione, attraverso, per esempio il libro giornale e il libro degli inventari di cui agli artt. 2216 e 2217, c.c. Gli ETS commerciali devono registrare nel **libro degli inventari** tutti i beni facenti parte del patrimonio.

Tutta la documentazione contabile deve essere conservata nei termini previsti dall'art. 22 del D.P.R. 600/1973, insieme alla documentazione sottostante.

Il codice prevede anche l'obbligo di:

- **rendicontare** in maniera dettagliata le **raccolte** dei **fondi** attuate dall'ETS con l'indicazione delle entrate e delle spese di ciascuna ricorrenza. Il rendiconto deve essere inserito anche nel bilancio dell'ETS;
- **pubblicare** sul sito dell'ETS, con entrate superiori a 100 mila euro, gli **emolumenti** degli organi sociali e i comensi erogati a qualsiasi titolo agli associati.

### ***Informativa finanziaria e non finanziaria***

In materia di informativa finanziaria il Codice prevede specifiche disposizioni in tema di redazione del bilancio dell'esercizio e del bilancio sociale, nonché della relativa informativa a corredo degli stessi.

La disciplina della redazione del bilancio è contenuta nell'art. 13 del Codice e prevede che il **bilancio d'esercizio** dell'ETS debba essere formato da:

- **Stato patrimoniale**;
- **Rendiconto di gestione** che riporta i proventi e gli oneri della gestione annuale dell'ETS;

- **Relazione di missione** che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutaria.

Il Codice determina poi due regole di base:

1. gli ETS che conseguono, in un anno ricavi, vendite, proventi o entrate comunque denominate, inferiori a euro 220.000 possono redigere il proprio bilancio nella forma di "**rendiconto di cassa**", secondo gli schemi pubblicati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali;
2. gli ETS che svolgono la propria **attività** esclusivamente o principalmente **informa di impresa commerciale**, devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, secondo quanto previsto dagli artt. 2423 e seguenti e 2435-bis e 2435-ter del c.c. e lo devono depositare presso il registro delle imprese;
3. tutti gli altri ETS devono redigere il **bilancio d'esercizio** e la **relazione di missione**, secondo gli schemi emanati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato gli schemi a cui fa riferimento il Codice con Decreto del 5 marzo 2020 (G.U. del 18 aprile 2020) che sono in vigore a partire dall'esercizio successivo a quello della pubblicazione e quindi sono in vigore per gli esercizi che chiudono, indicativamente dal 30 giugno 2021 in poi.

Gli schemi emanati dal Ministero indicano in modo dettagliato il contenuto che deve essere ricompreso:

- nello stato patrimoniale (Modulo A);
- nel rendiconto di gestione (Modulo B);
- nella relazione di missione (Modulo C);
- nel rendiconto di cassa (Modulo D).

L'Organismo italiano di Contabilità (OIC) ha circolarizzato, in consultazione, la bozza del principio contabile che disciplina gli aspetti peculiari dei dati finanziari degli ETS.

Il Codice prevede, inoltre, che bilancio d'esercizio sia depositato al RUNTS entro il 30 giugno di ogni anno, con riferimento al precedente esercizio.

Con riferimento all'informativa non finanziaria il CTS prevede l'obbligo di redigere il **bilancio sociale** per tutti gli ETS con **ricavi, vendite, proventi o entrate** comunque denominate **superiori a 1 milione di euro**.

Il bilancio sociale deve essere redatto seguendo le linee guida adottate con Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 4 luglio 2019 e in vigore dall'esercizio successivo a quello della pubblicazione e, quindi, in vigore già dai bilanci in corso nel 2020.

La norma non richiama esercizi precedenti per la verifica del superamento della soglia di 1 milione di euro, pertanto, il bilancio sociale deve essere redatto nell'esercizio stesso in cui si supera il limite quantitativo indicato nell'art. 14 del CTS.

Anche per il bilancio sociale il Codice prevede che l'ETS lo depositati al RUNTS e lo pubblichi sul proprio sito entro il 30 giugno di ogni anno, con riferimento al precedente esercizio.

### ***Il monitoraggio triennale del RUNTS***

Per completezza di informativa si ricorda che il Codice prevede che il RUNTS debba sottoporre gli ETS a **controlli triennali** volti a verificare, oltre all'adempimento di tutti gli obblighi che comporta l'iscrizione al RUNTS, anche:

- la sussistenza e la permanenza dei **requisiti** richiesti dalla normativa per l'iscrizione al registro unico;
- il perseguimento delle **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**;
- il diritto di avvalersi dei **benefici fiscali** e anche del 5 per mille;
- il corretto **impiego** delle **risorse** pubbliche, finanziarie e strumentali ad esso attribuito.

#### ***Riferimenti Normativi***

##### **Riferimenti Normativi**

D.Lgs. 13 dicembre 2017 n. 117

DPCM 23 luglio 2020

Art. 24-ter D.L. 23 ottobre 2018 n. 119

Decreto Ministero del lavoro e delle politiche sociali 4 luglio 2019

Decreto Ministero del lavoro e delle politiche sociali 5 marzo 2020

DPCM 23 luglio 2020

Art. 2214, 2216 e 2217 c.c.

#### ***Prassi***

Circolare Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 20 del 27 dicembre 2018

Circolare Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 13 del 31 maggio 2019

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.  
Cordiali saluti*