

## ENTI TERZO SETTORE

**Un obbligo, una facoltà, una opportunità.**

*Come affrontare le novità 2026*

*alla luce del primo indirizzo dell'Agenzia delle entrate.*

A cura di

**Giovanni Puggione**

DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

Disciplina organica unitaria complessa (agevolazioni/oneri)  
Normativa – Aziendalistica – Contabile – Fiscale degli Enti del Terzo Settore (**ETS**)  
**Istituzione del RUNTS**

- Definisce la «qualifica» di **ETS** - individua le diverse tipologie - **iscrizione al RUNTS** - differenziazione tra **ETS non Commerciali e ETS Commerciali - Impresa Sociale**
- Specifica le attività di **interesse generale** - consente anche **attività diverse - limiti**
- Definisce la figura del **volontario** e della sua attività – assicurazione – registro - rimborsi
- Nuova procedura per ETS che vorranno/dovranno acquisire la **personalità giuridica**
- Le diverse forme di finanziamento – **raccolta fondi** organizzata e continuativa - **nuovo 5%/oo**
- Regola le procedure di ammissione degli associati
- Individua competenze dell'Assemblea - costituzione organo amministrativo e controllo
- Adempimenti contabili, gestionali, **Bilancio, controllo, trasparenza, pubblicità, Bilancio Sociale**
- Libri sociali obbligatori
- Prevede specifici regimi ed agevolazioni fiscali – **l'autorizzazione della CE**
- Disciplina specifica/derogatoria **rapporti tra ETS e PPAA** – linee guida
- **Riassetto/Abolizione normativa OdV - APS - ONLUS - la trasmigrazione per le esistenti**

### **Sono ETS**

- Le OdV
- le APS
- gli enti filantropici
- Le imprese sociali, le cooperative sociali, le reti associative
- le società di mutuo soccorso
- le fondazioni
- le associazioni, riconosciute o non riconosciute
- altri enti di carattere privato diversi dalle società

### **Non sono ETS**

- le amministrazioni pubbliche (art. 1, c. 2, DLgs.165/2001)
- le formazioni e le associazioni politiche
- i sindacati
- le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche
- le associazioni di datori di lavoro
- gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti – eccetto quelli operanti settore protezione Civile (art. 32, c 4 Cts)

### **Attività degli ETS**

- perseguimento, **senza scopo di lucro «soggettivo»**, di finalità **civiche, solidaristiche e di utilità sociale**
- 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
- svolgendo, ***in via esclusiva o principale***, una o più **attività di interesse generale (art 5 Cts)**
- svolgendo anche **attività diverse** da quelle ***Art. 5 Cts***, se previste da atto costitutivo o statuto e se secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale ***(art. 6 Cts)***

**elementi essenziali, la cui compresenza è necessaria per configurare la fattispecie di ETS**

1. la forma giuridica – denominazione – indicazione ETS
2. l'indipendenza dai soggetti che non possono essere ETS
3. il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
4. l'agire senza scopo di lucro soggettivo, in conformità a quanto specificamente disposto **dall'art. 8 CTS**
5. lo svolgimento in via esclusiva, o quanto meno principale, di una o più attività di interesse generale (**art. 5 Cts**), in forma non solo gratuita, volontaria o erogativa, ma anche mutualistica o imprenditoriale, considerate anche le attività diverse (**art. 6 CTS**)
6. **Infine ..... l'iscrizione nel RUNTS (condizione e/o scelta volontaria essenziale)**

**Odv –APS – ONLUS già iscritte nei rispettivi registri e anagrafi,  
nelle more della operatività del RUNTS, sono già ETS**

*Art. 101, c 3, CTS*

DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

**Odv  
APS**

DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

**OdV    Aps**

**Abolizione Legge 266/91 e 383/2000**

- Costituite in forma di associazione, **riconosciuta o non riconosciuta**;
- da minimo **7 persone fisiche o 3 OdV/Aps**. *Se il numero degli associati diviene inferiore deve essere integrato entro un anno. Diversamente l'OdV/Aps è cancellata dal RUNTS o richiedere iscrizione in altra sezione;*
- per lo svolgimento prevalentemente **in favore di terzi** (OdV) ovvero **in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi (APS)** di una o più **attività di interesse generale** (*art 5 Cts*), avvalendosi in modo prevalente dell'attività di **volontariato dei propri associati** o delle persone aderenti agli enti associati;
- La denominazione deve contenere l'indicazione di **OdV/APS**

E' possibile l'ammissione come **associati** di **altri ETS o Enti senza scopo di lucro**, a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle OdV/APS.

*Gli atti costitutivi devono prevedere tale possibilità*

**Art 32 – 35 CTS**

DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

**OdV      Aps**

**Abolizione Legge 266/91 e 383/2000**

- possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura
- anche dei propri associati, **che non siano volontari**
- solo quando ciò sia necessario e funzionale ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità
- il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore **al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati (solo APS)**
- Gli amministratori di OdV scelti tra gli associati diretti e indiretti con diritto solo al rimborso

**Art 33 – 36 CTS**



# ***La personalità giuridica***

***Art 22 CTS***

***Art 14 DM 106 del 15 settembre 2020***

## **Acquisto della personalità giuridica Art 22 CTS**

- In deroga al DPR 10 febbraio 2000 n. 361
- il Registro è curato dal RUNTS
- Il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo:
  - verifica le condizioni previste dalla legge
  - verifica le disposizioni del CTS
  - verifica il patrimonio minimo
  - lo deposita, con i relativi allegati, entro 20 giorni presso il competente ufficio RUNTS richiedendo l'iscrizione dell'Ente
  - L'ufficio RUNTS, verificata la regolarità formale lo iscrive

## Acquisto della personalità giuridica Art 22 CTS

### Patrimonio minimo

- una somma liquida e disponibile **non < 15.000 euro per le Associazioni e non < 30.000 per Fondazioni**
- se costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una **relazione giurata**, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro, e allegata all'atto costitutivo
- Se, a seguito di perdite, **diminuisce > 1/3**, Amministratori o l'organo di controllo, deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente

## Acquisto della personalità giuridica Art 22 CTS

### Cosa succede se Il notaio non ravvisa le condizioni ?

- Entro 30 gg fornisce comunicazione motivata a Fondatori/Amministratori
- Entro i successivi 30 gg Fondatori, Amministratori o associati richiedono autonomamente l'iscrizione al RUNTS
- Se entro 60 gg il RUNTS non comunica motivazioni diniego, non chiede integrazioni, non provvede all'iscrizione, **questa si considera negata**

# Libri sociali obbligatori

## **Libri sociali obbligatori**

### **Art 15 CTS**

Oltre le scritture prescritte negli articoli 13, 14 e 17, comma 1, gli ETS devono tenere:

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

L'organo di amministrazione tiene i libri sub a) e b)

I libri sub c) sono tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono.

Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri

# **Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro**

## ***Art 8 CTS***

Il patrimonio degli ETS, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

**è vietata** la distribuzione, **anche indiretta**, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.



- a) **corresponsione** ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di **compensi** individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;
- b) la **corresponsione a lavoratori subordinati** o autonomi di retribuzioni o **compensi superiori del 40%rispetto** a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai [CCNL art 51 D. Lgs 81/2015](#) salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle AIG
- c) **acquisto beni o servizi** per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, **superiori al valore normale**;



**è vietata** la distribuzione, **anche indiretta**, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

- d) cessioni beni - prestazioni servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato**, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'AIG
- e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi**, in dipendenza di prestiti di ogni specie, **superiori di quattro punti** al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del MLPS, di concerto con il MEF

DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

## ***II RUNTS***

DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

**II RUNTS**

(attuazione e funzionamento DM n. 106 del 15 settembre 2020)

- a) Registro pubblico su base nazionale istituito presso MLPS
- b) Gestione operativa su base statale e territoriale Regioni/Prov. Aut
- c) Omogeneità delle informazioni su base nazionale

**struttura**

- a) Organizzazioni di volontariato
- b) Associazioni di promozione sociale
- c) Enti filantropici
- d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali
- e) Reti associative
- f) Società di mutuo soccorso

**g) Altri enti del Terzo settore**

Nessun ente può essere contemporaneamente iscritto in due o più sezioni, eccetto le reti associative

Operatività *DD MLPS n. 561 del 26 ottobre 2021*

- **Trasmigrazione OdV – Aps già iscritte nei registri regionali**
- **Iscrizione Onlus ed altri soggetti**

DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

Iscrizione al RUNTS  
Enti non iscritti in Registri o elenchi

DD MLPS n. 561 del 26 ottobre 2021

Dal 24 novembre 2021

Gli Enti di nuova costituzione propongono la loro iscrizione al Runts  
Indicando la sezione di ISCRIZIONE

**DM 106 del 15 settembre 2020**

- a) Enti senza personalità giuridica **art 8**
- b) Reti associative Ufficio Statale RUNTS **art 10**
- c) Enti protezione civile **art 11**
- d) Società di Mutuo Soccorso **Art 12**
- e) ETS attività esclusiva/principale in forma impresa commerciale **art 13**
- f) Enti religiosi civilmente riconosciuti **art 14**
- g) Enti con personalità giuridica **art 15 - 16 - 17 - 18 - 19**

## **Domanda volontaria di ISCRIZIONE AL RUNTS**

*(ART 8 DM 106 DEL 15 SETTEMBRE 2020)*

### **Secondo specifiche tecniche allegato A**

- Interlocuzione telematica secondo modulistica di cui Allegato B
- E' necessario dotarsi di una pec e Firma digitale

#### **Tra gli elementi da indicare:**

- sezione di iscrizione del RUNTS
- forma giuridica e data costituzione
- attività di interesse generale effettivamente svolte e previsione attiv. diverse
- l'eventuale richiesta di accreditamento 5‰
- Dichiarazione presunzione commercialità art 79, c 5 - CTS
- Odv e APS:
  - numero soci o associati con diritto di voto, numero PF o identificativi soggetti diversi, num lav dipend/parasub con posizione assicurativa, num volontari iscritti nel registro

#### **Allegati:**

- a) Atto costitutivo e Statuto Registrato AdE
- c) Ultimi due bilanci approvati con delibere assemblea (se disponibili)
- d) Attestazione Affiliazioni a reti associative (eventuale)

# ***Le attività di interesse generale***

***Per il perseguimento, senza scopo di lucro «soggettivo», di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale***

gli ETS esercitano, ***in via esclusiva o principale***, una o più ***attività di interesse generale*** (***art 5 Cts***)

Le **attività di interesse generale**

un elenco (aggiornabile in futuro) di ben 26 tipologie di attività, che costituiscono una **caratteristica essenziale** di un ETS.

- a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
- b) interventi e prestazioni sanitarie;
- c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
- d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
- g) formazione universitaria e post-universitaria;
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'[articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223](#), e successive modificazioni;
- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della [legge 11 agosto 2014, n. 125](#), e successive modificazioni;



- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'[articolo 1, comma 2, lettera c\), della legge 6 giugno 2016, n. 106](#);
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'[articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141](#), e successive mod.ni;
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla [legge 19 agosto 2016, n. 166](#), e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'[articolo 27 della legge 8 /3/ 2000, n. 53](#), e i gruppi di acquisto solidale di cui all'[articolo 1, comma 266, legge 24/12 2007, n. 244](#);
- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della [legge 4 maggio 1983, n. 184](#);
- y) protezione civile ai sensi della [legge 24 febbraio 1992, n. 225](#), e successive modificazioni;
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata

## ***Le attività diverse***

### **Attività diverse (articolo 6 del CTS)**

attività **secondarie e strumentali** che gli ETS possono esercitare, senza guardare al loro oggetto, .....“per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite” (la loro funzione)

Gli ETS possono esercitare **attività diverse** da quelle di interesse generale (di cui all'art 5), se:

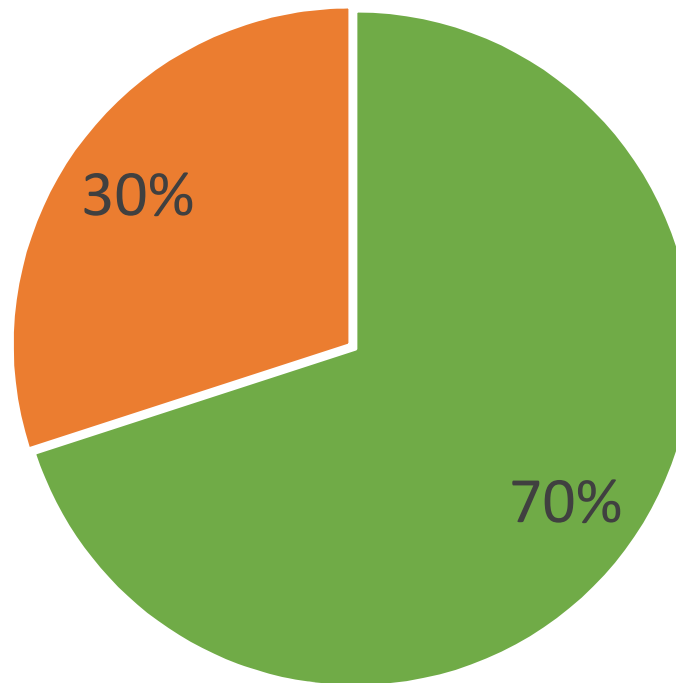
- l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono
- siano **secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale
- L'organo di amministrazione documenta tale caratteristica, nella **relazione di missione** o in una **annotazione in calce al rendiconto per cassa** o nella **nota integrativa** al bilancio, **evidenziandone il criterio adottato**



Criteri e limiti sono definiti con decreto del MLPS, di concerto con MEF

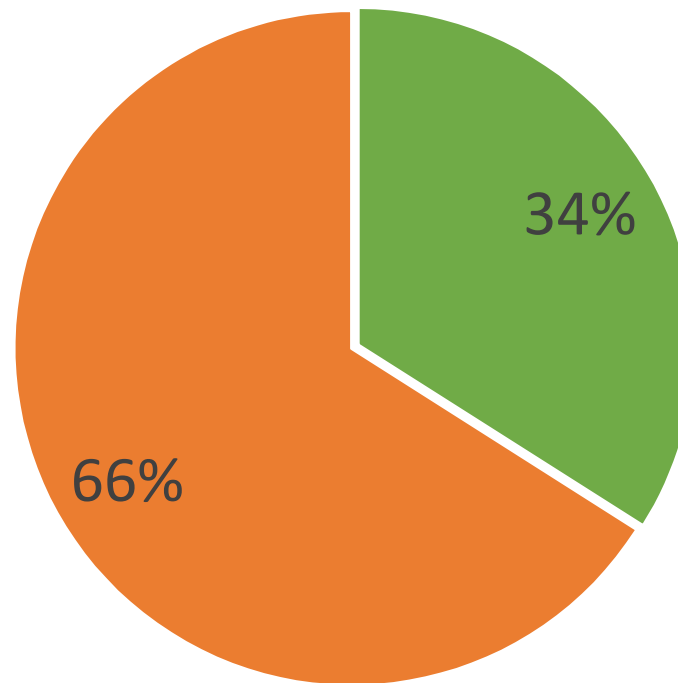
*DECRETO 19 maggio 2021, n. 107GU 177 del 26 luglio 2021*

Primo criterio: RICAVI



■ Ricavi attività diverse  $\leq$  a 30% Ricavi complessivi

Secondo criterio: **Costi**



■ Ricavi Attività diverse  $\leq$  66% dei Costi Complessivi

Le **attività diverse** sono considerate **secondarie** se si verifica almeno una delle seguenti condizioni, definita dall'organo di amministrazione:

- a) **ricavi (1)** annuali  $\leq 30\%$  delle **entrate complessive (2)** dell'ETS;
- b) **ricavi (1)** annuali  $\leq 66\%$  dei **costi complessivi (3)** dell'ETS.

**(1) ricavi** = entrate da **corrispettivo** per beni/servizi ceduti/scambiati dall'Ets

**(2) entrate complessive** = ricavi + entrate derivanti da quote e contributi associativi, da erogazioni liberali e gratuite, da lasciti testamentari, i contributi pubblici senza vincolo di corrispettivo, le attività di raccolta fondi e le somme ricevute tramite il 5 per mille.

.  
.

segue .....

.....

### **(3) Costi complessivi**

- *Si considera quello figurativo dell'impiego dei volontari iscritti nell'apposito registro, calcolato applicando alle ore di attività effettivamente svolte, la retribuzione oraria lorda prevista per la stessa qualifica dai CCNL di cui all'art. 51 Dlgs 81/15;*
- *le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni e servizi per il loro valore normale;*
- *la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati per lo svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.*

Confronto con  
quanto  
previsto dalla  
nota MLPS  
18244 del  
30/11/2021

**Nel calcolo non si considerano  
proventi/oneri per distacco personale ETS presso enti terzi**



ORE ATTIVITA' VOLONTARIO																
DENOMINAZIONE ASSOCIAZIONE																
Dichiarazione del VOLONTARIO, ai sensi dell'art. 76 del DPR n. 445/2000, di ORE IMPIEGATE nelle attività dell'Associazione																
NOMINATIVO:					QUALIFICA				Anno					2020		
ATTIVITA' (*)	GG	Gennaio	Febbraio	Marzo	Aprile	Maggio	Giugno	Luglio	Agosto	Settembre	Ottobre	Novembre	Dicembre	TOTALE	Totale Ri	Totale SS
ORO: A0.1	1	5								10				15		
ORO: A0.2	2			10							20			30		
	3												12	12		
	4													0		
	5											16		16		
	6													0		
	7													0		
TOTALE		0	0	0	0	0	0	0	0	10	26	16	12	64	TOTALE	64
Totale Ri		0	0	0	0	0	0	0	0	10	26	16	12	64	Totale Ri	64
Totale SS		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	Totale SS	0

Il/la sottoscritto/a dichiara, ai sensi dell'art. 76 del DPR n. 445/2000, che, nei mesi e nell'anno e per le ore sopra indicati, ha prestato le proprie attività di volontario, presso le sedi dell'Associazione \_\_\_\_\_, per lo svolgimento delle attività statutarie della stessa, per il perseguimento di finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale

(Allega copia del documento di identità)

**MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI**  
**Direzione Generale dei Rapporti di Lavoro e delle Relazioni Industriali - Div. IV**

**COSTO DEL LAVORO PER LE LAVORATRICI E I LAVORATORI DELLE COOPERATIVE DEL SETTORE SOCIO-SANITARIO ASSISTENZIALE-EDUCATIVO E DI INSERIMENTO LAVORATIVO**

Livelli	SETTEMBRE 2020															
	A1	A2	B1	C1	C2	C3/D1	C3/D1 con i.p.	D2	D2 con i.p.	D3/E1	E2	E2 con i.p.	F1	F1 con i.p.	F2	F2 con i.d.
<b>A-Elementi retributivi</b>																
Minimi contr.li conglobati mensili	1.254,59	1.266,21	1.325,21	1.425,21	1.467,90	1.511,25	1.511,25	1.594,15	1.594,15	1.697,04	1.831,74	1.831,74	2.023,07	2.023,07	2.310,41	2.310,41
Anzianità (tre scatti)	34,86	40,29	48,81	55,77	58,89	61,98	61,98	69,72	69,72	80,58	94,50	94,50	118,53	118,53	139,44	139,44
Indennità professionali							61,97		154,94			258,23		258,23		232,41
Indennità di funzione											77,47		154,94		232,41	
Altre indennità	31,99	32,29	33,79	36,34	37,43	38,54	38,54	40,65	40,65	43,27	46,71	46,71	51,59	51,59	58,92	58,92
Totale mensile	1.321,44	1.338,79	1.407,81	1.517,32	1.564,22	1.611,77	1.673,74	1.704,52	1.859,46	1.820,89	2.050,42	2.231,18	2.348,13	2.451,42	2.741,18	2.741,18
<b>TOTALE A (ANNUO+TREDICESIMA)</b>	<b>17.178,72</b>	<b>17.404,27</b>	<b>18.301,53</b>	<b>19.725,16</b>	<b>20.334,86</b>	<b>20.953,01</b>	<b>21.758,62</b>	<b>22.158,76</b>	<b>24.172,98</b>	<b>23.671,57</b>	<b>26.655,46</b>	<b>29.005,34</b>	<b>30.525,69</b>	<b>31.868,46</b>	<b>35.635,34</b>	<b>35.635,34</b>
<b>B-Oneri previd. e ass.vi</b>																
Inps (27,33%)	4.694,94	4.756,59	5.001,81	5.390,89	5.557,52	5.726,46	5.946,63	6.055,99	6.606,48	6.469,44	7.284,94	7.927,16	8.342,67	8.709,65	9.739,14	9.739,14
Inail - (3,00%)	515,36	522,13	549,05	591,75	610,05	628,59	652,76	664,76	725,19	710,15	799,66	870,16	915,77	956,05	1.069,06	1.069,06
<b>TOTALE B</b>	<b>5.210,30</b>	<b>5.278,72</b>	<b>5.550,86</b>	<b>5.982,64</b>	<b>6.167,57</b>	<b>6.355,05</b>	<b>6.599,39</b>	<b>6.720,75</b>	<b>7.331,67</b>	<b>7.179,59</b>	<b>8.084,60</b>	<b>8.797,32</b>	<b>9.258,44</b>	<b>9.665,70</b>	<b>10.808,20</b>	<b>10.808,20</b>
<b>C-Altri Oneri</b>																
Oneri per la Sicurezza	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00
Trattamento fine rapporto	1.272,50	1.289,21	1.355,67	1.461,12	1.506,29	1.552,07	1.611,75	1.641,39	1.790,59	1.753,45	1.974,48	2.148,54	2.261,16	2.360,63	2.639,65	2.639,65
Rivalutazione T.F.R. (1,8673%)	142,57	144,44	151,89	163,70	168,76	173,89	180,58	183,90	200,61	196,45	221,22	240,72	253,33	264,48	295,74	295,74
Previdenza complementare (1,50%)	257,68	261,06	274,52	295,88	305,02	314,30	326,38	332,38	362,59	355,07	399,83	435,08	457,89	478,03	534,53	534,53
Assistenza Sanitaria Integrativa	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00	66,00
<b>TOTALE C</b>	<b>1.938,75</b>	<b>1.960,71</b>	<b>2.048,08</b>	<b>2.186,70</b>	<b>2.246,07</b>	<b>2.306,26</b>	<b>2.384,71</b>	<b>2.423,67</b>	<b>2.619,79</b>	<b>2.570,97</b>	<b>2.861,53</b>	<b>3.090,34</b>	<b>3.238,38</b>	<b>3.369,14</b>	<b>3.735,92</b>	<b>3.735,92</b>
<b>COSTO ANNUO</b>	<b>24.327,77</b>	<b>24.643,70</b>	<b>25.900,47</b>	<b>27.894,50</b>	<b>28.748,50</b>	<b>29.614,32</b>	<b>30.742,72</b>	<b>31.303,18</b>	<b>34.124,44</b>	<b>33.422,13</b>	<b>37.601,59</b>	<b>40.893,00</b>	<b>43.022,51</b>	<b>44.903,30</b>	<b>50.179,46</b>	<b>50.179,46</b>
Ind. Turno (11,70%)	2.785,08	2.821,65	2.967,11	3.197,92	3.296,77	3.396,98	3.527,59	3.592,46	3.919,01	3.837,72	4.321,48	4.702,45	4.948,94	5.166,63	5.777,33	5.777,33
<b>TOTALE COSTO ANNUO</b>	<b>27.112,85</b>	<b>27.465,35</b>	<b>28.867,58</b>	<b>31.092,42</b>	<b>32.045,27</b>	<b>33.011,30</b>	<b>34.270,31</b>	<b>34.895,64</b>	<b>38.043,45</b>	<b>37.259,85</b>	<b>41.923,07</b>	<b>45.595,45</b>	<b>47.971,45</b>	<b>50.069,93</b>	<b>55.956,79</b>	<b>55.956,79</b>
<b>COSTO ORARIO</b>	<b>17,51</b>	<b>17,74</b>	<b>18,65</b>	<b>20,09</b>	<b>20,70</b>	<b>21,33</b>	<b>22,14</b>	<b>22,54</b>	<b>24,58</b>	<b>24,07</b>	<b>27,08</b>	<b>29,45</b>	<b>30,99</b>	<b>32,34</b>	<b>36,15</b>	<b>36,15</b>
<b>COSTO ORARIO Lavoratori tempo determinato - IRAP 3,90% (*)</b>	<b>18,18</b>	<b>18,41</b>	<b>19,35</b>	<b>20,85</b>	<b>21,49</b>	<b>22,13</b>	<b>22,98</b>	<b>23,40</b>	<b>25,51</b>	<b>24,98</b>	<b>28,11</b>	<b>30,57</b>	<b>32,16</b>	<b>33,57</b>	<b>37,52</b>	<b>37,52</b>
<b>ORARIO DI LAVORO</b>																
Ore teoriche (38 ore x 52 settimane)		1976														
Ore mediamente non lavorate		428														
Così suddivise																
Ferie		165														
Festività e festività sopresse		108														
Assemblee sindacali		12														
Malattia, gravidanza, infortunio		120														
Diritto allo studio		3														
Formazione professionale		8														
Formazione, permessi R.L.S.(DLgs.81/2008) e s.m.		12														
Ore mediamente lavorate		1548														

### Prospetto costi e proventi figurativi

**La compilazione del predetto prospetto è facoltativa.** Quanto esposto in tale prospetto non deve essere stato già inserito nel Rendiconto gestionale.

Costi figurativi	Es t	Es t-1	Proventi figurativi	Es t	Es t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

La valorizzazione di tale blocco del

- Rendiconto di gestione
- Rendiconto per cassa

Utile ai fini del parametro B)

# utilità

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
A) Costi e oneri da <u>attività di interesse generale</u>			A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale		

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
---------------	------	--------	-------------------	------	--------

Monitoraggio di questi due blocchi del

- Rendiconto Gestionale
- Rendiconto per cassa

*ATTIVITA' DIVERSE In merito alle attività diverse, si specifica che la nostra associazione nello svolgimento delle proprie attività di interesse generale e nel perseguire gli obiettivi associativi, emette fatture di sponsorizzazione e pubblicità indicate tra le attività diverse che a norma dell'art. 6 del CTS sono strumentali alle attività di interesse generale. In particolare dette sponsorizzazioni ammontano complessivamente al lordo dell'IVA a 55.022,00 euro. Ai sensi dell'articolo 13, comma 6 del CTS la secondarietà delle stesse rispetto alle AIG è determinata da parte dell'organo di amministrazione in base all'Art. 3 del DM 107/2021, comma 1 lettera b), ovvero quando i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore.*

*Tra i costi complessivi è stato valorizzato l'apporto lavorativo offerto gratuitamente da 5 volontari che sono stati impegnati nelle diverse attività poste in essere dall'associazione per un numero complessive di 1.150 ore nell'anno 2024. Per la valorizzazione complessiva è stato utilizzato il costo orario medio del CCNL delle coop sociali per un operatore di livello A1, pari a 19,44 euro a ora, secondo la determinazione stabilita dalla D.D. n. 30/2024 MLPS -DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE DEL LAVORO, PREVIDENZIALI, ASSICURATIVE E PER LA SALUTE E LA SICUREZZA NEI LUOGHI DI LAVORO Direzione Generale dei rapporti di lavoro e delle relazioni industriali, per un totale di costi figurativi di 22.356,00 euro (di cui 4.471,20 euro per attività diverse e 17.884,80 per attività di interesse generale).*

*Pertanto, essendo l'ammontare dei costi complessivi dell'Associazione pari a 85.284,09 euro, mentre quello dei ricavi delle attività diverse pari a 55.022,00 euro, la percentuale di questi ultimi rispetto ai primi è del 64,51%, che rispetta il parametro di quanto indicato all'articolo 3, comma 1, lettera b) del DM 107/2021.*

**Nessuna attività di raccolta fondi - area gestionale Attività raccolta fonti art 7 CTS – sia in Entrata che in Uscita, è stata svolta.**

**Rispetto alle previsioni dell'articolo 8 del CTS, e alle previsioni statutarie circa l'impiego delle risorse e la completa assenza di lucro, si attesta che l'attività prestata dagli Amministratori dell'Associazione non ha comportato erogazione di compensi.**



## Ma cosa succede se si supera il limite imposto dal decreto?

- A. Entro 30 giorni dalla **data di approvazione** del bilancio:
- ☐ invio apposita segnalazione all'ufficio del RUNTS o
  - ☐ alle reti associative di riferimento o ai centri di servizio per il volontariato
  - ☐ **In mancanza c'è la cancellazione dal RUNTS.**
- B. Recuperare lo sforamento nell'esercizio successivo:
- ☐ il rapporto deve essere inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente **(vedi esempi).....**
  - ☐ **In mancanza c'è la cancellazione dal RUNTS.**

### Esempi del recupero dello sforamento nell'esercizio successivo.

**Criterio a)** con una percentuale che invece di essere del 30% è del 40%. Nell'esercizio successivo l'ETS dovrà avere un rapporto non superiore del 20%, in modo da recuperare lo **sforamento del 10%**

**Criterio b)** con una percentuale che invece di essere del 66% è del 70%.

Nell'esercizio successivo l'ETS dovrà avere un rapporto non superiore del 62%, in modo da recuperare lo **sforamento del 4%**

## Le attività diverse per le OdV

### **Art. 33, comma 2, CTS**

*«... le OdV possono trarre le risorse economiche necessarie ...da ... attività raccolta fondi nonché dalle attività di cui all'art. 6»*

### **Art. 24-ter, DL 119/2018**

### **Art. 33, comma 3, CTS**

*“Per l'attività di interesse generale prestata, le Odv possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, **salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6**”*

L'Odv può svolgere la sua attività di interesse generale tipica anche verso **corrispettivi/compensi** che non rappresentino rimborsi spese.

Ma questo tipo di attività di interesse generale dovrà essere “secondaria” rispetto a quella svolta a rimborso spese



# ***Le raccolte fondi***

## ***Art. 7 Cts***

DECRETO FIRMATO IL 13 GIUGNO 2022  
MLPS

***LINEE GUIDA PER LA RACCOLTA FONDI DEGLI ENTI DEL  
TERZO SETTORE, AI SENSI DELL'ARTICOLO 7 DEL  
DECRETO LEGISLATIVO 3 LUGLIO 2017, n.117***

*Le presenti linee guida costituiscono ..... attuazione della previsione dell'articolo 7, comma 2 del Codice: in esse il tema della raccolta fondi viene trattato **sotto il profilo sostanziale**, mentre **sul profilo fiscale la competente Amministrazione finanziaria interverrà con specifici documenti di prassi, circolari o atti di indirizzo.***

### **Le diverse tecniche di raccolta fondi**

- il direct mail;
- il telefono (telemarketing);
- il face to face;
- il direct response television;
- gli eventi sportivi, culturali, ricreativi o di altro genere nonché gli eventi di piazza;
- il merchandising;
- i salvadanai;
- la raccolta fondi dalle imprese for profit;
- la raccolta fondi per attività di sostegno a distanza;
- i lasciti testamentari;
- le numerazioni solidali;
- le donazioni online.

## principi

I principi cardine volti a **tutelare** i donatori ed altri stakeholder, i destinatari delle donazioni e gli stessi ETS sono individuati dall'articolo 7 del CTS in

***trasparenza, verità e correttezza***

## ***Trasparenza***

Rendere conto (Accountability) dell'operato ETS anche mediante la **diffusione delle informazioni** sulla raccolta fondi:

- legale rappresentante ente - uffici - persona di riferimento per info
- durata raccolte - ambito territoriale - somma progressiva della raccolta
- categorie beneficiari, ENTI privati o AIG dell'ETS destinatari della raccolta
- modalità per eseguire donazione e di eventuali benefici fiscali per il donatore
- In caso di progetti specifici, l'indicazione:
  - a) obbiettivo dei fondi da raccogliere
  - b) destinazione risorse, se progetto enunciato non più realizzabile
  - c) destinazione eccedenze, se fosse superato l'obbiettivo
  - d) tempi previsti per la realizzazione del progetto

## **Trasparenza**

**Accessibilità della documentazione** diritto del donatore e del destinatario della donazione a reperire informazioni sulla raccolta fondi e a riceverle se richieste

- l'ETS dovrà predisporre modalità e strumenti idonei a tal fine per fornire ai donatori ***un'informazione chiara, diretta e facilmente comprensibile*** sull'utilizzo della sua donazione, sul progetto cui è destinata e/o sulle principali attività dell'ETS
- Va ***osservato all'articolo 46*** del Codice di autodisciplina della comunicazione commerciale in vigore dal 2 maggio 2018 che è applicabile a *“qualunque messaggio volto a sensibilizzare il pubblico su temi di interesse sociale, anche specifici, o che sollecita, direttamente o indirettamente, il volontario apporto di contribuzioni di qualsiasi natura, finalizzate al raggiungimento di obiettivi di carattere sociale”*

## ***Verità***

L'ETS è tenuto a diffondere attraverso i mezzi di comunicazione informazioni che devono essere **veritiere**, applicandosi le disposizioni relative alla pubblicità ingannevole di cui all'articolo 2, comma 1, lettera b) della Legge 145/2007.



### **correttezza**

- L'ETS deve comportarsi con **lealtà ed onestà** sia nei confronti del donatore che nei confronti del beneficiario della donazione garantendone la privacy
- evitare il ricorso a **informazioni suggestive o lesive** della dignità e del decoro delle persone fisiche beneficiarie dei proventi della raccolta fondi
- non devono essere posti in essere **comportamenti discriminatori** nei confronti di destinatari, collaboratori, volontari e donatori.

## RENDICONTO E RELAZIONE ILLUSTRATIVA

obblighi diversi a seconda che l'attività di raccolta fondi abbia il carattere dell'**abitualità** o dell'**occasionalità**.

## RENDICONTO E RELAZIONE ILLUSTRATIVA

**Art 87, comma 6 CTS** dispone che “Gli **ETS non commerciali** di cui all'articolo 79, comma 5, che effettuano **raccolte pubbliche di fondi** devono 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'articolo 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'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”  
**(ODV e APS)**

## RENDICONTO E RELAZIONE ILLUSTRATIVA

### **Abitualità:**

- Nella **sezione C)** del **Rendiconto di Gestione** o di **Cassa**
- **Punto 24 relazione di missione** descrizione di detta attività, comprensiva anche della raccolta abituale

### **Occasionalità:**

- non sussiste nessuna differenziazione di regime giuridico
- indipendentemente dalle sue dimensioni economiche, dovrà allegare al bilancio i rendiconti delle singole attività di **raccolta occasionale**, secondo un preciso schema, con una relazione illustrativa nella quale dovrà fornire una breve descrizione di ciascuna delle iniziative intraprese, della modalità di svolgimento dell'evento, del luogo in cui si è svolto, delle finalità perseguite e dei costi sostenuti.



**RENDICONTO DELLA SINGOLA RACCOLTA PUBBLICA DI FONDI OCCASIONALE REDATTO AI SENSI DELL'ARTICOLO 87, COMMA 6 E DELL'ARTICOLO 79, COMMA 4, LETTERA A), DEL D.LGS. 3 AGOSTO 2017 N. 117**

Denominazione ETS \_\_\_\_\_

C.F. \_\_\_\_\_

Sede \_\_\_\_\_

**RENDICONTO DELLA SINGOLA RACCOLTA FONDI OCCASIONALE**

Descrizione della celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione \_\_\_\_\_

Eventuale denominazione dell'evento \_\_\_\_\_

Durata della raccolta fondi: dal \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_

a) Proventi / entrate della raccolta fondi occasionale	
- liberalità monetarie	
- valore di mercato liberalità non monetarie	
- altri proventi	
<b>Totale a)</b>	
b) Oneri / uscite per la raccolta fondi occasionale	
- oneri per acquisto beni	
- oneri per acquisto servizi	
- oneri per noleggi, affitti o utilizzo attrezzature	
- oneri promozionali per la raccolta	
- oneri per lavoro dipendente o autonomo	
- oneri per rimborsi a volontari	
- altri oneri	
<b>Totale b)</b>	
<b>Risultato della singola raccolta (a-b)</b>	

*Esempio .....*

## RELAZIONE ILLUSTRATIVA DELLA SINGOLA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI OCCASIONALE

- Descrizione dell'iniziativa

L'ETS \_\_\_\_\_, dal \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_ ha posto in essere un'iniziativa denominata \_\_\_\_\_,

Sono stati raccolti fondi in danaro per un totale di € \_\_\_\_\_ (riportare il totale entrate in danaro).

Le elargizioni in danaro sono state ricevute in contanti per un totale di € \_\_\_\_\_ su c/c bancario per un totale di € \_\_\_\_\_ altro \_\_\_\_\_

e/o

Sono stati raccolti beni materiali per un valore complessivo di € \_\_\_\_\_

I costi sostenuti per la realizzazione dell'evento sono così dettagliati: \_\_\_\_\_

I fondi raccolti al netto del totale delle spese sostenute sono pari ad € \_\_\_\_\_ e verranno impiegati per le seguenti attività di interesse generale\*

e per le seguenti finalità:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Gli oneri sostenuti e/o le uscite sono risultati superiori ai proventi/entrate per le seguenti motivazioni (campo da compilare esclusivamente nell'ipotesi in cui i costi complessivamente sostenuti per la realizzazione dell'evento siano superiori ai ricavi) \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

*Esempio .....*

# ***Il Bilancio Art. 13 Cts***



**BILANCIO**  
**Art 13 CTS**  
**ETS CHE NON ESERCITANO ATTIVITA' DI IMPRESA**

1. *Stato Patrimoniale*
2. *Rendiconto Gestionale*
3. *Relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.*
4. *Per ETS senza personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate  $\leq$  a € 300 mila può essere redatto nella forma del **rendiconto per cassa (facoltà)***
5. *Per tutti gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate  $\leq$  a € 60 mila il **rendiconto per cassa** può indicare entrate e uscite in forma aggregata (facoltà)*

**Gli ETS con personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate  $>$  a € 60 mila - Bilancio di cui ai numeri 1 - 2 - 3**

**BILANCIO**  
Art 13 CTS  
**ETS CHE NON ESERCITANO ATTIVITA' DI IMPRESA**

**II DM 5.3.2020 n. 39**

schemi rigidi di bilancio per gli ETS

- |                                |   |                                   |
|--------------------------------|---|-----------------------------------|
| 1. Stato Patrimoniale Mod A    | } | principio di competenza economica |
| 2. Rendiconto Gestionale Mod B |   |                                   |
| 3. Relazione di missione Mod C |   |                                   |
| 4. Rendiconto di cassa Mod D   |   |                                   |

5. Rendiconto Aggregato - in attesa di linee guida

*L'organo di amministrazione documenta il **carattere secondario/strumentale delle attività diverse (art. 6 Cts)** nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa*

**Deposito bilancio presso il RUNTS entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio**

**BILANCIO**  
Art 13 CTS  
ETS CHE ESERCITANO ATTIVITA' DI IMPRESA

- Comma 4 Scritture contabili ai sensi dell'art. 2214 C.C.
- Comma 5 Bilancio di esercizio redatto ai sensi degli artt. 2423 e ss
- deposito Bilancio presso RI (assolve al deposito presso RUNTS)



Se non rivestono la qualifica di Imprese Sociali

**DM 5.3.2020** n. 39

schemi rigidi di bilancio per gli ETS

1. *Stato Patrimoniale Mod A*
2. *Rendiconto Gestionale Mod B*
3. *Relazione di missione Mod C*
4. *Rendiconto di cassa Mod D*

# Il bilancio degli ETS

schemi «fissi»

*ma possono essere modificati al fine di favorire la chiarezza del bilancio*

- **suddividere ulteriormente** le voci precedute da numeri arabi / lettere minuscole, pur mantenendo *“la voce complessiva e l’importo corrispondente”*;
- **raggruppare le citate voci** se il raggruppamento è irrilevante;
- **aggiungere voci** precedute da numeri arabi / lettere minuscole.
- **Eliminazione** delle voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi

**Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella relazione di missione punto 3**

# STATO PATRIMONIALE

## Mod A

# STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

A) quote associative o apporti ancora dovuti;

B) immobilizzazioni:

*I - immobilizzazioni immateriali:*

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di sviluppo;
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti;
- 7) altre.

Totale

# STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

## B) immobilizzazioni:

### *II - immobilizzazioni materiali:*

- 1) terreni e fabbricati;
- 2) impianti e macchinari;
- 3) attrezzature;
- 4) altri beni;
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti;

Totale

# STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

## B) immobilizzazioni:

*III. immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:*

### 1) partecipazioni in:

- a) imprese controllate;
- b) imprese collegate;
- c) altre imprese;

### 2) crediti:

- a) verso imprese controllate;
- b) verso imprese collegate;
- c) verso altri enti del Terzo settore;
- d) verso altri;

### 3) altri titoli;

Totale.

Totale immobilizzazioni.



# STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

## C) attivo circolante:

### I - rimanenze:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- 3) lavori in corso su ordinazione;
- 4) prodotti finiti e merci;
- 5) acconti.

Totale

# STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

## C) attivo circolante:

*II - crediti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:*

- 1) verso utenti e clienti;
- 2) verso associati e fondatori;
- 3) verso enti pubblici;
- 4) verso soggetti privati per contributi;
- 5) verso enti della stessa rete associativa;
- 6) verso altri enti del Terzo settore;
- 7) verso imprese controllate;
- 8) verso imprese collegate;
- 9) crediti tributari;
- 10) da 5 per mille;
- 11) imposte anticipate;
- 12) verso altri.

Totale.

# STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

## C) attivo circolante:

*III - attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:*

- 1) partecipazioni in imprese controllate;
- 2) partecipazioni in imprese collegate;
- 3) altri titoli;

Totale.

*IV - disponibilità liquide:*

- 1) depositi bancari e postali;
- 2) assegni;
- 3) danaro e valori in cassa;

Totale.

Totale attivo circolante.

## D) ratei e risconti attivi.

Totale attivo (A + B + C + D)

# STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

## A) patrimonio netto:

*I - fondo di dotazione dell'ente;*

*II - patrimonio vincolato:*

1) riserve statutarie;

2) riserve vincolate per decisione degli organi istituzionali

3) riserve vincolate destinate da terzi;

*III - patrimonio libero:*

1) riserve di utili o avanzi di gestione;

2) altre riserve;

*IV - avanzo / disavanzo d'esercizio.*

Totale.

## B) fondi per rischi e oneri:

1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;

2) per imposte, anche differite;

3) altri.

Totale.

# STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

**C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato;**

**D) debiti, con separata indicazione aggiuntiva, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:**

- 1) debiti verso banche;
- 2) debiti verso altri finanziatori;
- 3) debiti verso associati e fondatori per finanziamenti;
- 4) debiti verso enti della stessa rete associativa;
- 5) debiti per erogazioni liberali condizionate;
- 6) acconti;
- 7) debiti verso fornitori;
- 8) debiti verso imprese controllate e collegate;
- 9) debiti tributari;
- 10) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 11) debiti verso dipendenti e collaboratori;
- 12) altri debiti;

Totale.

**E) ratei e risconti passivi.**

Totale passivo (A + B + C + D + E)

## GLOSSARIO STATO PATRIMONIALE

<b>Quote associative apporti ancora dovuti</b>	Importi esigibili da parte dell'Ente nei confronti di associati / fondatori a fronte di quote associative / apporti dei soci fondatori.
<b>Avviamento</b>	Attitudine dell'azienda eventualmente acquisita dall'ente a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente
<b>Crediti</b>	diritti ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti.
<b>Crediti (immobilizzazioni finanziarie)</b>	crediti derivanti dalle attività di finanziamento e similari, indipendentemente dalla durata degli stessi.
<b>Crediti da 5 ‰</b>	importo assegnato a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5 ‰ assegnati secondo quanto riportato nel sito dell'AdE
<b>Crediti (attivo circolante)</b>	crediti derivanti dallo svolgimento dell'attività non finanziaria, indipendentemente dalla durata degli stessi.
<b>Fondo di dotazione dell'Ente</b>	Fondo di cui l'Ente può disporre al momento della sua costituzione ( <b>può essere libero o vincolato</b> )

## GLOSSARIO STATO PATRIMONIALE

<b>Patrimonio vincolato</b>	Patrimonio derivante da riserve statutarie vincolate nonché da riserve vincolate per scelte operate dagli Organi istituzionali o da terzi donatori.
<b>Patrimonio libero</b>	Patrimonio costituito dal risultato gestionale degli esercizi precedenti nonché da riserve libere di altro genere.
<b>Avanzo / disavanzo d'esercizio</b>	Ecceденza dei proventi e ricavi rispetto agli oneri e costi dell'esercizio contabilizzati come tali secondo il principio della competenza economica.
<b>Debiti</b>	Passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi / determinabili di disponibilità liquide, o di beni / servizi aventi un valore equivalente, di solito ad una data stabilita. Tali obbligazioni sono nei confronti di finanziatori, fornitori e altri soggetti.
<b>Debiti per erogazioni liberali condizionate</b>	Debiti contratti a fronte di erogazioni liberali che possono essere considerate come acquisite in via definitiva dall'Ente al verificarsi di un predeterminato fatto o al soddisfacimento di una specifica situazione. Ai fini dell'iscrizione del debito nella voce in oggetto, occorre che al non verificarsi della suddetta condizione sia prevista la restituzione dell'attività donata.
<b>ALTRI DEBITI</b>	<b>Debiti che non rientrano nelle precedenti voci. Accolgono anche i debiti verso volontari per rimborsi spese, verso dipendenti / collaboratori per prestazioni lavorative.</b>
<b>Annotazione (art. 13, comma 6, D.Lgs. n. 117/2017)</b>	L'Ente deve documentare il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'art. 6, D.Lgs. n. 117/2017.

## GLOSSARIO STATO PATRIMONIALE

Rendiconto (art. 48, comma 3, D.Lgs. n. 117/2017)	L'Ente deve inserire un rendiconto specifico, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, anche le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze / campagne di sensibilizzazione effettuate occasionalmente di cui all'art. 79, comma 4, lett. a), D.Lgs. n. 117/2017, ai sensi dell'art. 87, comma 6, D.Lgs. n. 117/2017.



# RENDICONTO GESTIONALE Mod B

Classificazione, in cinque macro sezioni, ulteriormente suddivise in altre voci, di:

- proventi - in base alla loro natura
- oneri - in base alla loro destinazione (il costo del personale non va indicato come valore complessivo, ma va ripartito in base alle aree di gestione – attività tipiche – accessorie – di supporto)

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
A) Costi e oneri da attività di interesse generale			A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
2) Servizi			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
3) Godimento beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
4) Personale			4) Erogazioni liberali		
5) Ammortamenti			5) Proventi del 5 per mille		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Contributi da soggetti privati		
7) Oneri diversi di gestione			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
8) Rimanenze iniziali			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
			11) Rimanenze finali		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<b>Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)</b>		

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
<b>B) Costi e oneri da attività diverse</b>			<b>B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da oggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Altri ricavi, rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)</i>		

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
<b>C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi</b>			<b>C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi</b>		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi (+/-)</i>		

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
<b>D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali</b>			<b>D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali</b>		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
6) Altri oneri					
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)</i>		

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
<b>E) Costi e oneri di supporto generale</b>			<b>E) Proventi di supporto generale</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)</i>		
			<i>Imposte</i>		
			<i>Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)</i>		

### Prospetto costi e proventi figurativi

**La compilazione del predetto prospetto è facoltativa.** Quanto esposto in tale prospetto non deve essere stato già inserito nel Rendiconto gestionale.

Costi figurativi	Es t	Es t-1	Proventi figurativi	Es t	Es t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

## GLOSSARIO RENDICONTO ECONOMICO

Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale	Componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 117/2017, indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali / commerciali.
Proventi da contratti con enti pubblici	Proventi derivanti da accordi con enti di natura pubblica aventi carattere sinallagmatico, in cui sia previsto un corrispettivo a fronte di un servizio reso / un bene fornito.
Contributi da Enti pubblici	Proventi derivanti da accordi, quali le convenzioni, non caratterizzate da un rapporto di sinallagmaticità.
Proventi del 5%	Proventi derivanti dall'assegnazione a seguito della pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo del 5% secondo quanto riportato nel sito dell'AdE
Erogazioni liberali	Atti che si contraddistinguono per la coesistenza di entrambi i seguenti presupposti: <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'arricchimento del beneficiario con corrispondente riduzione di ricchezza da parte di chi compie l'atto;</li> <li>• lo spirito di liberalità (inteso come atto di generosità effettuato in mancanza di qualunque forma di costrizione).</li> </ul>



## GLOSSARIO RENDICONTO ECONOMICO

Erogazioni liberali vincolate	Liberalità assoggettate, per volontà del donatore / un terzo esterno / dell'Organo amministrativo dell'Ente, ad una serie di restrizioni e / o di vincoli che ne delimitano l'utilizzo, in modo temporaneo / permanente.
Erogazioni liberali condizionate	Liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa
Costi e oneri / ricavi, rendite e proventi da attività diverse	Componenti negativi / positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6, D.Lgs. n. 117/2017, indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali / commerciali.
Costi e oneri / ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi	Componenti negativi / positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di raccolta fondi occasionali e non occasionali di cui all'art. 7, D.Lgs. n. 117/2017.
Costi e oneri / ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali	Componenti negativi / positivi di reddito derivanti da operazioni aventi natura di raccolta finanziaria / generazione di profitti di natura finanziaria e di matrice patrimoniale, primariamente connessa alla gestione del patrimonio immobiliare, laddove tale attività non sia attività di interesse generale ai sensi dell'art. 5, D.Lgs. n. 117/2017. Laddove si tratti invece di attività di interesse generale, i componenti di reddito sono imputabili nell'area A del rendiconto gestionale.

# RELAZIONE DI MISSIONE

## Mod C

# RELAZIONE DI MISSIONE

L'organo di Amministrazione deve:

- illustrare le poste di bilancio
- l'andamento economico e finanziario dell'Ente
- 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 di gestione”.

La RdM deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni e se rilevanti:

- 1) *le informazioni generali sull'Ente, la missione perseguita e le attività di interesse generale di cui all'art. 5 richiamate nello statuto, l'indicazione della sezione del RUNTS in cui l'Ente è iscritto e del regime fiscale applicato, nonché le sedi e le attività svolte;*
- 2) *I dati sugli associati o sui fondatori e sulle attività svolte nei loro confronti; informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'Ente;*

# RELAZIONE DI MISSIONE

- 3) *i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; eventuali accorpamenti ed eliminazioni delle voci di bilancio rispetto al modello ministeriale; Nel caso di elementi che potrebbero ricadere sotto più voci dello schema di stato patrimoniale, info dell'appartenenza dell'elemento a più voci qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio*
- 4) *i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; eventuali contributi ricevuti; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;*
- 5) *la composizione delle voci “costi di impianto e di ampliamento” e “costi di sviluppo”, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;*
- 6) *distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a 5 anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie;*

# RELAZIONE DI MISSIONE

- 7) *la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi” e della voce “altri fondi” dello stato patrimoniale;*
- 8) *le movimentazioni delle voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione, con indicazione della natura e della durata dei vincoli eventualmente posti, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;*
- 9) *una indicazione degli impegni di spesa o di reinvestimento di fondi o contributi ricevuti con finalità specifiche;*
- 10) una descrizione dei debiti per erogazioni liberali condizionate;**
- 11) *un’analisi delle principali componenti del rendiconto gestionale, organizzate per categoria, con indicazione dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;*
- 12) una descrizione della natura delle erogazioni liberali ricevute;**

# RELAZIONE DI MISSIONE

- 13) *il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, **nonché il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale;***
- 14) *l'importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo, nonché al soggetto incaricato della revisione legale. Gli importi possono essere indicati complessivamente con riferimento alle singole categorie sopra indicate;*
- 15) *un prospetto identificativo degli elementi patrimoniali e finanziari e delle componenti economiche inerenti i patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 117/2017;*
- 16) *le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'ente;*

# RELAZIONE DI MISSIONE

- 17) la proposta di destinazione dell'avanzo, con indicazione degli eventuali vincoli attribuiti all'utilizzo parziale / integrale dello stesso, o di copertura del disavanzo;
- 18) l'illustrazione della situazione dell'Ente e dell'andamento della gestione. L'analisi è coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e può contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte;
- 19) l'evoluzione prevedibile della gestione e le previsioni di mantenimento degli equilibri economici e finanziari;
- 20) **l'indicazione delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie, con specifico riferimento alle attività di interesse generale;**

# RELAZIONE DI MISSIONE

- 21) informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'Ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;
- 22) un prospetto illustrativo dei costi e dei proventi figurativi, se riportati in calce al rendiconto gestionale, da cui si evincano:
- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, c 1, D.Lgs. n. 117/2017;
  - le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
  - la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto;
- accompagnato da una descrizione dei criteri utilizzati per la valorizzazione degli elementi di cui agli alinea precedenti;



# RELAZIONE DI MISSIONE

- 23) la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti, per finalità di verifica del rispetto del rapporto 1 a 8, di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 117/2017, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, ove tale informativa non sia già stata resa o debba essere inserita nel bilancio sociale dell'Ente;
- 24) una **descrizione dell'attività di raccolta fondi** rendicontata nella Sezione C del Rendiconto gestionale, nonché il **rendiconto specifico** previsto dall'art. 87, comma 6 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 effettuate **occasionalmente** di cui all'art. 79, comma 4, lett. a), D.Lgs. n. 117/2017.

**È possibile riportare ulteriori informazioni rispetto a quelle specificamente previste, nel caso in cui siano ritenute rilevanti per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione e delle prospettive gestionali.**

## GLOSSARIO RELAZIONE DI MISSIONE

<b>Parti correlate</b>	<p>Per parti correlate si intende:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• ogni persona o Ente in grado di esercitare il controllo sull'Ente. Il controllo si considera esercitato dal soggetto che detiene il potere di nominare o rimuovere la maggioranza degli amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni;</li><li>• ogni amministratore dell'Ente;</li><li>• ogni società o ente che sia controllato dall'Ente (ed ogni amministratore di tale società / ente). Per la nozione di controllo delle società si rinvia a quanto stabilito dall'art. 2359, C.c., mentre per la nozione di controllo di un ente si rinvia a quanto detto al punto precedente;</li><li>• ogni dipendente o volontario con responsabilità strategiche;</li><li>• ogni persona che è legata ad una persona la quale è parte correlata all'Ente.</li></ul>
<b>Costi e proventi figurativi</b>	<p>I costi e i proventi figurativi sono quei componenti economici di competenza dell'esercizio che non rilevano ai fini della tenuta della contabilità, pur originando egualmente dalla gestione dell'ente.</p> <p>Un esempio di costi figurativi è dato dall'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 117/2017, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all'art. 51, D.Lgs. n. 81/2015, così come un esempio di proventi figurativi è riferibile alla traduzione in termini economici dell'apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita.</p>

# RENDICONTO DI CASSA Mod D

- **Gestione corrente – incassi e pagamenti si realizzano in modo definitivo**
- **Gestione in conto capitale – variazioni patrimoniali in investimenti, disinvestimenti, nell'accensione e nel rimborso di prestiti**
- **Il raffronto tra incassi e pagamenti dell'esercizio, sommato ai fondi liquidi iniziali, fornisce i fondi liquidi finali che dovranno coincidere con i saldi cassa e banca**

USCITE	Es t	Es t-1	ENTRATE	Es t	Es t-1
A) Uscite da attività di interesse generale			A) Entrate da attività di interesse generale		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
2) Servizi			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
3) Godimento beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
4) Personale			4) Erogazioni liberali		
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate del 5 °/oo		
			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<b>Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)</b>		

USCITE	Es t	Es t-1	ENTRATE	Es t	Es t-1
<b>B) Uscite da attività diverse</b>			<b>B) Entrate da attività diverse</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da oggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate da contratti con enti pubblici		
			6) Altre entrate		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)</i>		

USCITE	Es t	Es t-1	ENTRATE	Es t	Es t-1
<b>C) Uscite da attività di raccolta fondi</b>			<b>C) Entrate da attività di raccolta fondi</b>		
1) Uscite per raccolte fondi abituali			1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite per raccolte fondi occasionali			2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite			3) Altre entrate		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi (+/-)</i>		

USCITE	Es t	Es t-1	ENTRATE	Es t	Es t-1
<b>D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali</b>			<b>D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali</b>		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su investimenti finanziari			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Su patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) su altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite			5) Altre entrate		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)</i>		

USCITE	Es t	Es t-1	ENTRATE	Es t	Es t-1
<b>E) Uscite e oneri di supporto generale</b>			<b>E) Entrate di supporto generale</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri entrate di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Altre uscite					
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
<b>Totale uscite della Gestione</b>			<b>Totale entrate della Gestione</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)</i>		
			<i>Imposte</i>		
			<i>Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziari</i>		



Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi	Es t	Es t-1	Entrate da investimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi	Es t	Es t-1
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali		
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti			4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti		
Totale			Totale		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		

	Es t	Es t-1
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo complessivo		

Cassa e banca	Es t	Es t-1
Cassa		
Depositi bancari e postali		

**Chi ha adottato schemi di bilanci redatti secondo il principio di cassa non considera tra le entrate:**

- **disinvestimenti (cessioni a qualsiasi titolo di elementi aventi natura di immobilizzazioni) in quanto non afferenti la gestione corrente dell'Ente;**
- **reperimento di fonti finanziarie.**

### Prospetto costi e proventi figurativi

**La compilazione del predetto prospetto è facoltativa.** Quanto esposto in tale prospetto non deve essere stato già inserito nel Rendiconto per cassa.

Costi figurativi	Es t	Es t-1	Proventi figurativi	Es t	Es t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
<b>C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi</b>			<b>C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi</b>		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
<div> <p>Apposito rendiconto con relazione da allegare al Bilancio e depositare al RUNTS</p> </div>					
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			<i>Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi (+/-)</i>		

### Prospetto costi e proventi figurativi

La compilazione del predetto prospetto è facoltativa. Quanto esposto in tale prospetto non deve essere stato già inserito nel Rendiconto gestionale.

Costi figurativi	Es t	Es t-1	Proventi figurativi	Es t	Es t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

La valorizzazione di tale blocco del

- Rendiconto di gestione
- Rendiconto per cassa

Utile ai fini del parametro B)

# utilità

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
A) Costi e oneri da <u>attività di interesse generale</u>			A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale		

ONERI E COSTI	Es t	Es t-1	PROVENTI E RICAVI	Es t	Es t-1
---------------	------	--------	-------------------	------	--------

**Monitoraggio di questi due blocchi  
del**

- Rendiconto Gestionale
- Rendiconto per cassa

## Annotazione illustrativa dei costi figurativi dei volontari per i criteri delle attività diverse

*ATTIVITA' DIVERSE In merito alle attività diverse, si specifica che la nostra associazione nello svolgimento delle proprie attività di interesse generale e nel perseguire gli obiettivi associativi, emette fatture di sponsorizzazione e pubblicità indicate tra le attività diverse che a norma dell'art. 6 del CTS sono strumentali alle attività di interesse generale. In particolare dette sponsorizzazioni ammontano complessivamente al lordo dell'IVA a 55.022,00 euro. Ai sensi dell'articolo 13, comma 6 del CTS la secondarietà delle stesse rispetto alle AIG è determinata da parte dell'organo di amministrazione in base all'Art. 3 del DM 107/2021, comma 1 lettera b), ovvero quando i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore.*

*Tra i costi complessivi è stato valorizzato l'apporto lavorativo offerto gratuitamente da 5 volontari che sono stati impegnati nelle diverse attività poste in essere dall'associazione per un numero complessive di 1.150 ore nell'anno 2024. Per la valorizzazione complessiva è stato utilizzato il costo orario medio del CCNL delle coop sociali per un operatore di livello A1, pari a 19,44 euro a ora, secondo la determinazione stabilita dalla D.D. n. 30/2024 MLPS -DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE DEL LAVORO, PREVIDENZIALI, ASSICURATIVE E PER LA SALUTE E LA SICUREZZA NEI LUOGHI DI LAVORO Direzione Generale dei rapporti di lavoro e delle relazioni industriali, per un totale di costi figurativi di 22.356,00 euro (di cui 4.471,20 euro per attività diverse e 17.884,80 per attività di interesse generale).*

*Pertanto, essendo l'ammontare dei costi complessivi dell'Associazione pari a 85.284,09 euro, mentre quello dei ricavi delle attività diverse pari a 55.022,00 euro, la percentuale di questi ultimi rispetto ai primi è del 64,51%, che rispetta il parametro di quanto indicato all'articolo 3, comma 1, lettera b) del DM 107/2021.*

**Nessuna attività di raccolta fondi - area gestionale Attività raccolta fonti art 7 CTS – sia in Entrata che in Uscita, è stata svolta.**

**Rispetto alle previsioni dell'articolo 8 del CTS, e alle previsioni statutarie circa l'impiego delle risorse e la completa assenza di lucro, si attesta che l'attività prestata dagli Amministratori dell'Associazione non ha comportato erogazione di compensi.**



**Organo di controllo**  
**Art. 30 CTS**

- Sempre presente nelle Fondazioni anche monocratico
- Nelle Associazioni riconosciute o non riconosciute, 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: 150.000,00 euro;
  - b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: € 300.000,00;
  - c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 7 unità.

Vigila sull'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, e artt. 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.

## Revisione legale dei conti

### Art 31 CTS

- esercitabile anche dall'Organo di Controllo

Associazioni riconosciute o non riconosciute e Fondazioni, devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.500.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 3.000.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

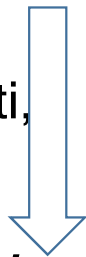
**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

# ***I VOLONTARI negli ETS***

## Chi è il volontario nel Terzo Settore

persona che sceglie liberamente di svolgere attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ETS, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo **personale, spontaneo e gratuito**, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà (Art. 17, c. 2, CTS)



Gli ETS (*tutti anche Imprese sociali* - art. 13, c. 2, DLgs 112/17) nelle loro attività possono avvalersi di volontari (Art. 17, comma 1, CTS)

Figura obbligatoria nelle Odv (Art. 32 c. 1, DLgs 117/17) e nelle APS (Art. 35 c. 1, DLgs 117/17) laddove è disposto che devono avvalersi «..... in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati»

## Chi è il volontario nello Sport

persona che sceglie liberamente di svolgere attività, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo **personale, spontaneo e gratuito**, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per finalità ludico amatoriali (Art. 29, c. 1, DLgs 36/21)



per il tramite di una ASD/SSD/FSN/DSA/EPS anche paralimpici CONI/CIP e Sport e Salute Spa

Le prestazioni dei volontari sono comprensive dello svolgimento diretto dell'attività sportiva (*atleti*), nonché della formazione, della didattica e della preparazione degli atleti (*allenatori, istruttori e tecnici*)

## Il volontario nel TS

attività in favore della comunità e del bene comune, per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità esclusivamente per fini di solidarietà (Art. 17, c. 2, CTS)



anche per il tramite di un ETS

## Il volontario nello Sport

per promuovere lo sport, ed esclusivamente per finalità ludico amatoriali (Art. 29, c. 1, DLgs 36/21)



per il tramite di una  
ASD - SSD - FSN - DSA -EPS  
anche paralimpici CONI - CIP e Sport e Salute Spa

Le attività del volontario TS e Sportivo sono incompatibili con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio/associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria/sportiva

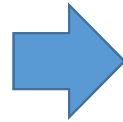
## FORMALITA' NEL TS

Annotare in un apposito **registro vidimato** i volontari che svolgono attività in modo non occasionale **Art 17, c. 1, CTS** (*CTS non considera volontario l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni Art. 17, c. 6, CTS*)

Assicurare i volontari contro gli infortuni e le **malattie** connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, e **RC** verso i terzi **Art. 18, c. 1, CTS** (*Vedi Decreto 6/10 2021 - anche per occasionali*)



La copertura assicurativa è **elemento essenziale** delle convenzioni tra ETS e PA (*i relativi oneri sono a carico della PA con la quale viene stipulata la convenzione*) **Art. 18, c. 3, CTS**



### **DM 89/22 Art. 13 Revoca Social Bonus**

Il MLPS.... , dispone la revoca, totale o parziale, del provv. approv. dell'elenco dei progetti di recupero ammessi, *qualora l'ente titolare del progetto o uno dei suoi eventuali partners:*

- a) non sia in regola con gli obblighi assicurativi dei volontari, impiegati nelle AIG svolte attraverso l'utilizzo dei beni di cui all'articolo 3

## FORMALITA' NEL TS

Annotare in un apposito **registro vidimato** i volontari che svolgono attività in modo non occasionale **Art 17, c. 1, CTS** (*CTS non considera volontario l'associato che occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni Art. 17, c. 6, CTS*)

**Assicurare** i volontari contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, e RC verso i terzi **Art. 18, c. 1, CTS**

*(Vedi Decreto 6/10/2021 - anche per occasionali)*



Gli ETS che si avvalgono di ***volontari occasionali***, anche ***in caso di eventi o manifestazioni***:

- stipulano apposite polizze ... la cui efficacia cessa alle ore 24,00 dell'ultimo giorno di servizio, che deve essere espressamente indicato nella polizza **art. 2, c. 5**
- possono istituire una sezione separata **registro** ove iscrivervi **art. 3, c. 1**
- in ogni caso raccolgono i loro dati, li conservano e li mettono a disposizione dell'assicurazione secondo gli accordi **art. 3, c. 6**



## FORMALITA' NELLO SPORT

La norma non prevede un apposito **registro vidimato** dove annotare i volontari che svolgono attività. Il registro torna necessario ai fini assicurativi [Decreto 6 ottobre 2021](#)

Gli enti dilettantistici **Assicurano** i volontari per la RC verso i terzi [Art. 29 c. 4, DLgs 36/21](#)  
Si applica [l'articolo 18, c. 2, CTS](#)



Che rinvia al Decreto 6 ottobre 2021

inoltre

I volontari che siano **tesserati** come atleti, tecnici o altro (svolgono attività sportiva)

Per gli sportivi dilettanti che svolgono attività sportiva **come volontari**, è prevista tutela assicurativa - infortuni/morte/Inv perm - obbligatoria, prevista [dall'art. 51, L. 289/2002](#)  
[art. 34, c. 4, DLgs 36/21](#)

## RIMBORSI DEI VOLONTARI

Le attività del volontario TS - Sportivo non possono essere retribuite in alcun modo nemmeno dal beneficiario **Art. 17, c. 3, CTS** (Nota MLPS 6214 del 9/7/2020) - **Art. 29, c. 2 DLgs 36/21**

### nel TS

possono essere rimborsate soltanto:

- spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti e condizioni **preventivamente deliberate dall'ETS** (*piè di lista*)
- Spese autocertificate art 46, DPR 445/2000, non superiori a € 10 gg e € 150 mens. **preventivamente deliberate** (*tipologie spese e attività ammesse*)
- Non sono ammessi rimborsi forfetari

### nello Sport

possono essere rimborsate soltanto:

- spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti e condizioni **preventivamente deliberate dall'ETS** (*piè di lista*)
- rimborsi forfettari spese sostenute per attività svolte anche nel comune di residenza, nel limite di € 400 mensili, in occasione di manifestazioni ed eventi sportivi riconosciuti da FSN/DSA/EPS, anche paralimpici, CONI/CIP/Sport e salute S.p.a., da questi deliberati (*tipologie spese e attività ammesse*)

## OPERAZIONE PRELIMINARE

I rimborsi devono essere preventivamente deliberati dall'Ente

- sia per la tipologia
- sia per quanto riguarda i limiti massimi,
- sia per quanto riguarda le condizioni e modalità
- e soprattutto per determinare l'inerenza con l'attività svolta dall'ETS

**In mancanza di una delibera in tal senso  
neanche il rimborso sarebbe possibile**

Il rimborso deve essere sempre di un ammontare congruo rispetto l'effettiva spesa sostenuta, inidoneo quindi a costituire un compenso mascherato, tale da presupporre una forma di distribuzione indiretta degli utili (*Incontro Agenzia Entrate Emilia-Romagna- Forum Regionale Terzo Settore 29/03/2012*).

## REGOLAMENTAZIONE DEI RIMBORSI SPESE CONTENUTI E MODALITÀ

- Con delibera o con apposito Regolamento
- Tipizzazione delle spese rimborsabili e documenti probatori (vitto, alloggio, trasporto, parcheggi,...)
- Specifica su rimborso km: Rimborso in itinere per recarsi sul luogo dell'attività associativa, luogo di arrivo e destinazione, tipo mezzo, tariffe ACI
- Indicazione degli importi massimi
- Modalità di richiesta del rimborso (modalità presentazione spese, termini, etc.)
- Distinzione tra rimborsi spese e spese dell'Ente anticipate dal volontario
- Regolamentazione attività per le quali è previsto il rimborso
- Indicazione di determinati volontari o di determinate categorie di volontari (es. consiglieri)

## TIPOLOGIA DI SPESE

La norma fa riferimento in maniera generica a **spese** effettivamente sostenute e documentate da parte del volontario **non fornendo alcuna elencazione delle diverse tipologie**.

Pertanto, è compito dell'ETS, attraverso una delibera dell'organo competente statutariamente, **tipizzare** le spese rimborsabili.

A tal fine è possibile **prendere ispirazione** dalla disciplina prevista anche per altri soggetti come i lavoratori dipendenti e i volontari delle ASD, o rifarsi alla elencazione fatta in occasione dell'incontro [\*Agenzia Entrate Emilia-Romagna- Forum Regionale Terzo Settore del 29/03/2012.\*](#)

## SPESE EFFETTIVAMENTE SOSTENUTE E DOCUMENTATE

Prassi amministrativa in materia rimborsi lavoratori dipendenti

AdE Emilia-Romagna- Forum Regionale Terzo Settore del 29/03/2012

### vitto, alloggio, viaggio e trasporto

- Biglietti autostradali
- Biglietti ferroviari e altri biglietti di servizi pubblici di linea
- Biglietti aerei (si consiglia l'autorizzazione preventiva del Consiglio direttivo per l'uso dell'aereo per l'entità della spesa che talvolta può essere decisamente superiore alle altre forme di trasporto)
- Taxi e parcheggio
- Fatture, ricevute fiscali o scontrino fiscale “parlante” con i dati e il codice fiscale del sostenitore della spesa
- nota spese con allegati scontrini, biglietti di trasporto, ecc....

## SPESE EFFETTIVAMENTE SOSTENUTE E DOCUMENTATE

Prassi amministrativa in materia rimborsi lavoratori dipendenti

AdE Emilia-Romagna- Forum Regionale Terzo Settore del 29/03/2012

viaggio e trasporto  
indennità chilometrica

La prassi amministrativa consolidatasi in materia di rimborsi dei dipendenti specifica che per rimborsi **analitici-documentati** delle spese di viaggio si intendono anche quelli sotto forma di **indennità chilometrica**

## **viaggio e trasporto indennità chilometrica**

Le indennità chilometriche, per rientrare tra le **spese documentate**, non possono essere **forfetarie**, ma devono essere necessariamente quantificate in base al **tipo di veicolo** e alla **distanza percorsa**, tenendo conto degli importi contenuti nelle **tabelle elaborate dall'ACI**.

**AdE RISOLUZIONE N. 38/E 11 aprile 2014**



DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117

**Codice del Terzo settore (Cts)**

art.1, co. 2, lett. b), L. 6 giugno 2016, n. 106

# ***La Fiscalità degli ETS***

# La fiscalità degli ETS

Riforma Terzo Settore era in attesa di autorizzazione della Commissione UE ai sensi dell'art. 108 TFUE

Per le disposizioni del **Titolo X CTS** relative alla definizione di commercialità/non commercialità e i relativi regimi di tassazione ai fini delle imposte sui redditi

*D. Lgs. 117/2017 Art. 101  
Norme transitorie e di  
attuazione Comma 10  
l'efficacia delle disposizioni di  
cui agli art. 77, 79 comma 2 bis,  
80 e 86 è subordinata...*

*D. Lgs. 112/2017 Art. 18  
Misure fiscali e di sostegno  
economico Comma 9  
l'efficacia delle disposizioni  
dell'art. 18 dell'articolo 16 è  
subordinata...*

# La fiscalità degli ETS

La *Comfort letter* da parte della D.G. Competition della Commissione UE, del 7 marzo 2025, ha confermato che **le misure fiscali** del d.lgs. n. 117/2017 e d.lgs. n. 112/2017 **non si configurano come aiuti di Stato** (artt. 107 e 108 TFUE),

- perché non riconducibili a logiche selettive e, quindi, potenzialmente distorsive del mercato
- poiché gli ETS perseguono attività di interesse generale con finalità di pubblica utilità, e non sono equiparabili alle imprese *for profit*

# La fiscalità degli ETS

Le misure fiscali del CTS interessate sono quelle del TITOLO X:

- **art. 79, c. 2-bis**, - criteri di commercialità/non commercialità delle AIG rispetto alla generazione di un margine di utile ragionevole;
- **art. 80** - regime forfettario per i ricavi commerciali degli ETS di natura non commerciale - ENC;
- **art. 86** - regime forfettario per le attività commerciali svolte da APS e OdV;
- **art. 18, c. 1 e 2, d.lgs. n. 112/2017** - defiscalizzazione degli utili prodotti dalle IS se vincolati allo svolgimento di attività statutaria o ad incremento patrimoniale;

Il parere positivo a queste misure rende efficaci anche altre disposizioni tributarie di carattere strutturale del CTS:

- **art. 79** (nella sua interezza)
- **artt. 84 e 85** - Regimi fiscali OdV/APS

# La fiscalità degli ETS

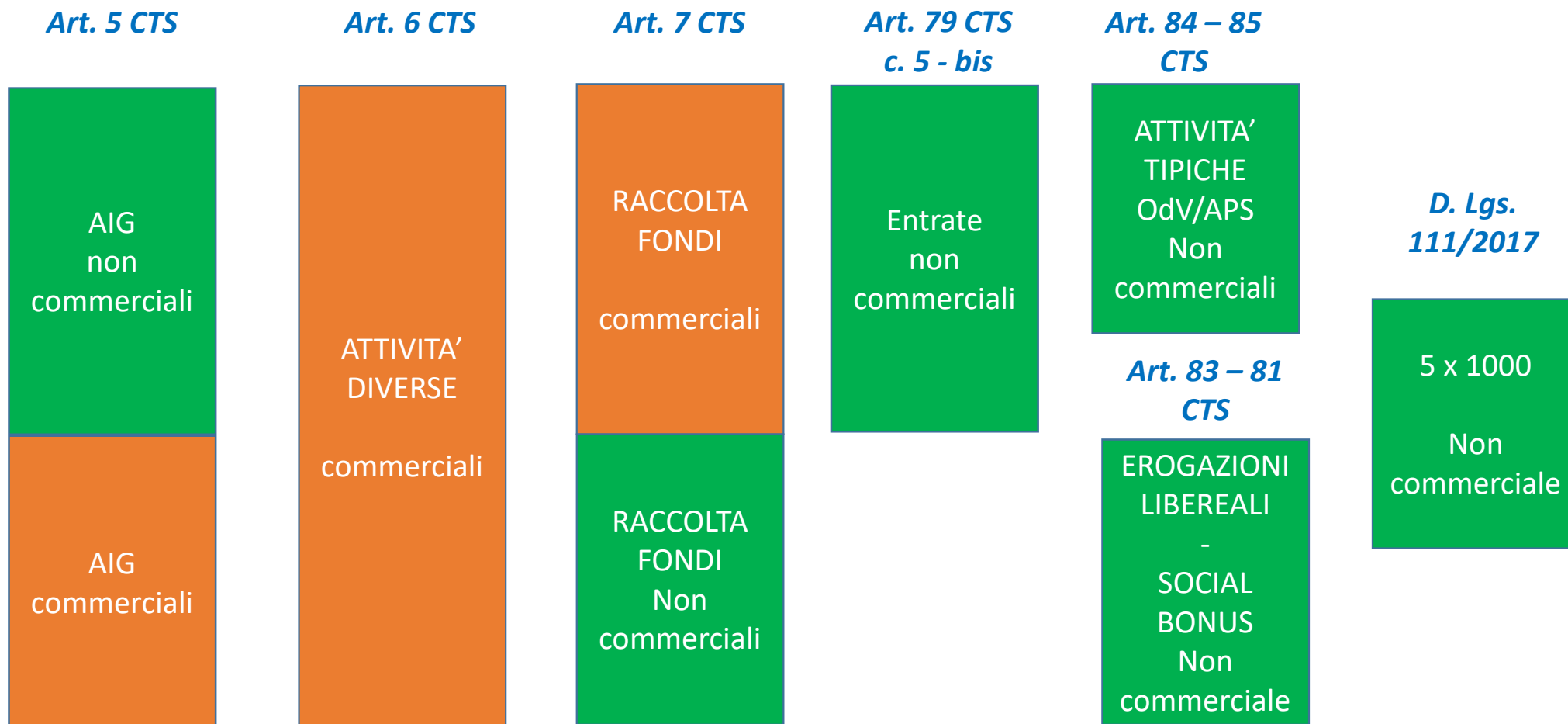
Le disposizioni fiscali del Titolo X CTS entreranno in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2025 (*art. 104, comma 2 CTS, come modificato dal art 8, D.L. 84/2025*)

Pertanto:

- per enti con esercizio coincidente con anno solare, dal 1° gennaio 2026;
- per enti con esercizio a cavallo, dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (esempio: dal 1° settembre 2026 per gli enti con esercizio 1° settembre - 31 agosto).

Dal 1/01/2026 non saranno più applicabili il regime fiscale ONLUS, quello delle ODV di cui all'art. 8 L. 266/1991, l'art. 148, c. 3 TUIR, la L. 398/1991 per la generalità delle associazioni, che resterà una prerogativa solo delle ASD e SSD

## La Natura delle Attività degli ETS – art 79 CTS



# Natura degli ENTI DEL TERZO SETTORE diversi dalle Imprese Sociali

- Non Commerciale
- Commerciale

Test commercialità  
Raffronto tra  
attività non commerciali e *attività commerciali*  
di tutte le attività poste in essere da un ETS  
(Art. 79 CTS)

Natura degli  
ENTI DEL TERZO SETTORE  
diversi dalle Imprese Sociali  
i vari test  
*(Art. 79 CTS)*

- **Test economicità** delle singole attività (risvolti fiscali)
- **Test di Commercialità** di tutta l'attività dell'ETS (risvolti fiscali e Natura dell'ETS)

Da tenere distinti  
*(Art. 6 CTS)*

- **Test attività diverse** (problematica della permanenza nel RUNTS)



Entrate o proventi non commerciali articolo 79 CTS mod Decreto Semplificazioni (DL 73/2022, articolo 26)

*Co. 5 bis, art 79 CTS*

- A. le quote associative;
- B. i contributi (*bozza Circ Ade condizioni commi 2 e 3 art 79 CTS*)
- C. le sovvenzioni (*bozza Circ Ade condizioni commi 2 e 3 art 79 CTS*)
- D. le liberalità;
- E. i proventi delle attività di cui agli articoli 84 CTS (Odv) e 85 CTS (Aps) del CTS (*Art. 26 DL 73/2022*);
- F. il valore normale di cessioni o prestazioni di servizi effettuati in maniera gratuita (*proventi figurativi*)
- G. ogni altra entrata assimilabile alle precedenti (*ad esempio il 5 per mille*);

Segue .....

Entrate o proventi non commerciali articolo 79 CTS

Considerazione particolare per la  
qualifica commerciale dell'Ente

Anche continuative che non  
prevedono rapporti  
sinallagmatici

- H. i contributi e gli apporti della PA per lo svolgimento anche in convenzione o in regime di accreditamento, delle **AIG** (co. 4, lett. b), art.79, CTS -ENC ←
- I. le raccolte **pubbliche** di fondi effettuate in *maniera occasionale* anche mediante offerte di beni di modico valore o servizi ai sovventori, **in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione** (co. 4, lett. a), art.79, CTS -ENC ↓

Inoltre:

→ (H – I) non concorrono alla formazione del reddito degli ETS non Commerciali  
Co. 4, art 79 CTS

*Segue .....*

Entrate o proventi non commerciali articolo 79 CTS

.....

- J. i proventi di attività di particolare interesse sociale (**Art. 5, c. 1, lett. h**) svolte da ETS di ricerca scientifica, **o affidate da ETS** a università ed organismi di ricerca, **se reinvestono gli utili nella ricerca o nella diffusione gratuita dei risultati e altre condizioni** (*comma 3, lett.re a) e b), art.79, CTS*);
- K. i proventi delle particolari attività (**Art. 5, c. 1, lett. a, b, c**) svolte dalle fondazioni Ex-Ipab, **se reinvestono gli utili nelle attività di natura sanitaria o socio sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi** (*comma 3, lett. B-bis), art. 79, CTS*);

**Segue .....**

Entrate o proventi non commerciali articolo 79 CTS

.....

e, soprattutto:

L. i proventi delle **AIG** (*art. 5, Cts*), comprese quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con la PA, l'UE, le PPAA straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, *svolte non in forma di impresa (test di economicità)*, ossia:

1. a titolo gratuito (*art. 79, comma 2, CTS*);
2. con versamento di corrispettivi, ma rispettando il criterio di non superamento dei “**costi effettivi**”, tenuto conto degli apporti economici degli enti di cui alla lettera H e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa (*art. 79, comma 2, CTS*);
3. quando i relativi ricavi **non superino di oltre il 6%** i relativi costi per ogni periodo d'imposta e per **non oltre tre periodi consecutivi** (*art. 79, comma 2-bis, CTS*);

Entrate o proventi degli ETS (*H - L*),

assumeranno natura commerciale, perdendo l'esonero fiscale della singola attività, e venendo assoggettate al pagamento delle imposte, *anche se con un possibile regime forfetario*

Quando non sarà superato il test di economicità

cioè quando l'attività sarà svolta senza rispettare i criteri visti in precedenza

*(ad esempio perché le raccolte pubbliche **non saranno occasionali**, o perché le attività di interesse generale prevedono **entrate superiori ai costi effettivi anche oltre il 6%**)*

# ***Le attività non commerciali delle OdV***

***Art. 84 CTS  
Sostituisce  
art. 8 L 266/91  
parte art. 148 TUIR***

## ATTIVITA' NON COMMERCIALI ODV

- vendita beni acquisiti da terzi gratuitamente come sovvenzioni
  - cessione beni prodotti da assistiti o volontari
  - somministrazione alimenti e bevande in **eventi occasionali**
- curate direttamente da OdV senza organizzazione professionale concorrenziale sul mercato

Per completezza:

- Redditi degli immobili (anche locazione) destinati esclusivamente ad attività non commerciali - esenzione IRES (anche per Enti Filantropici)

*Art 84 CTS*

# ***Le attività non commerciali delle Aps***

***Art 85 CTS  
Sostituisce Art. 148 TUIR***



## ATTIVITA' NON COMMERCIALI DELLE APS

ATTIVITA' IN DIRETTA ATTUAZIONE DEGLI SCOPI ISTITUZIONALI con pagamento di CORRISPETTIVI SPECIFICI

- dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi
- Iscritti, associati, tesserati 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)
- ENTI composti in misura non inferiore al 70% da ETS ai sensi [art 5, c.1, lettera m\)](#)
- Proprie pubblicazioni cedute prevalentemente a associati e familiari e anche a terzi, a pagamento - Regime de minimis 300 mila euro ([art. 88 CTS](#)).

[de-commercializzazione - Co. 1 \(anche per le SMS\) e 2, art 85 CTS](#)

### Attuazione degli scopi istituzionali

determinata su criteri obiettivi - il completamento degli scopi specifici e particolari dell'Ente

### Per completezza:

- Redditi degli immobili destinati esclusivamente ad attività non commerciali - esenzione IRES

## PRESUNZIONE ASSOLUTA DI COMMERCIALITA' ATTIVITA' APS

- le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita
- **le somministrazioni di pasti**, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore
- le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito
- le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali
- le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:
  - gestione di spacci aziendali e di mense
  - organizzazione di viaggi e soggiorni turistici
  - gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
  - pubblicità commerciale
  - telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

*Co. 3, art 85 CTS*

## PRESUNZIONE ASSOLUTA DI COMMERCIALITA' ATTIVITA' APS - ESCLUSIONE

le APS di cui all'art 3, co. 6, lettera e), L. 25/08/91, n. 287 (mense aziendali - spacci annessi ai circoli cooperativi - enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal MinInterno), non sono 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**, sempreché le predette attività siano:

- strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli associati e loro familiari
- non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario e di comunicazione a terzi diversi dagli associati

Regime de minimis 300 mila euro ([art. 88 CTS](#))

*Co. 4, art 85 CTS*

## ATTIVITA' NON COMMERCIALI APS

- vendita beni acquisiti da terzi gratuitamente

### **Condizioni di vendita:**

- curate direttamente da APS senza organizzazione professionale concorrenziale sul mercato

*Co. 6, art. 85 CTS*

# Test economicità

## Attività Interesse Generale

### AIG

Entrate o proventi non commerciali articolo 79 CTS

.....

e, soprattutto:

L. i proventi delle **AIG** (*art. 5, Cts*), comprese quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con la PA, l'UE, le PPAA straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, *svolte non in forma di impresa (test di economicità)*, ossia:

1. a titolo gratuito (*art. 79, comma 2, CTS*);
2. con versamento di corrispettivi, ma rispettando il criterio di non superamento dei “**costi effettivi**”, tenuto conto degli apporti economici degli enti di cui alla lettera H e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa (*art. 79, comma 2, CTS*);
3. quando i relativi ricavi **non superino di oltre il 6%** i relativi costi per ogni periodo d'imposta e per **non oltre tre periodi consecutivi** (*art. 79, comma 2-bis, CTS*);

## I costi effettivi

**Test di economicità** per le AIG - misurazione dei “*costi effettivi*” e scostamento del 6% dei ricavi, per le attività di cui alla lettera **L 2-3**.

Il “*costo effettivo*” va riferito ad un concetto di “*costo pieno*” della singola attività, comprensivo di:

- *costi diretti* (acquisti di beni o i costi del personale dipendente)
- *costi indiretti* di produzione (una quota parte di spese per i beni ammortizzabili)
- *costi generali* dell'ente (una quota parte di spese di gestione della sede), considerando anche quelli finanziari e tributari, **calcolati sulla base di determinati coefficienti di riparto** (es. art. 144, co 4 TUIR).

ATTENZIONE:

*manca riferimento ai costi figurativi* (es. valor. lavoro svolto dai volontari)

## Aspetti contabili

Esigenza di adottare una **contabilità analitica**, per **centri di costo** (CdC), dove ciascun **centro** riguarderà **la singola ALG svolta**, e rappresenterà i costi effettivi ad essa riferiti.

Difficoltà a gestirla adottando il **rendiconto per cassa** perché bisognerà effettuare una serie di rilevazione extra contabili



Problematiche interne all'amministrazione degli ETS per la verifica dei test di ***economicità e commercialità***

➤ ***L'adozione del rendiconto*** per cassa

➤ ETS di piccole dimensioni, non dovrebbero avere grandi complicazioni amministrative e contabili in considerazione del fatto che, quasi sempre, in questi c'è più difficoltà a realizzare ricavi pari ai costi.

➤ **ETS più grandi**

nel corso di ciascun esercizio, dovranno essere adottate metodologie di controllo continuo e costante (un vero e proprio ***controllo di gestione***) per verificare l'andamento delle entrate e dei costi delle singole attività svolte, e per procedere tempestivamente ad adottare i correttivi del caso, laddove l'Ente abbia interesse a non perdere la natura di ETS non commerciale.

## Cosa dice Ade nella bozza di Circolare

L'ETS che svolge più AIG, ai fini del test di non commercialità ([c. 2 e 2-bis art 79 CTS](#)), potrà considerarle globalmente se hanno **caratteristiche omogenee** tra loro, sotto il profilo strutturale e funzionale, in ragione di elementi oggettivi, quali:

- la presenza di entrate e di costi promiscui;
- l'utilizzo di locali o risorse comuni;
- l'impiego di personale condiviso;
- la sussistenza di un collegamento funzionale che renda unitario lo svolgimento delle attività

Se AIG hanno **caratteristiche non omogenee**,

- appartenenza a diverse Sezioni ATECO, rappresentative dei diversi macrosettori economici;
- tenuta di contabilità separate per le singole attività (es. svolgimento da parte di uno stesso ETS di un'attività riconducibile nel settore “interventi e prestazioni sanitarie” e l'altra nel settore “agricoltura sociale” - Limiti Attività diverse art 6 CTS ).

il test dovrà essere effettuato separatamente con riferimento a ciascuna AIG svolta.

## Cosa dice Ade nella bozza di Circolare

### semplificazioni

Gli enti (compresi quelli con personalità giuridica) con ricavi,  $\leq 300.000$  euro, al fine del test di non commercialità possono considerare le diverse AIG eventualmente svolte come un'unica attività.

In presenza di costi promiscui:

- riferiti allo svolgimento di AIG e «Attività diverse»
- riferiti a due o più settori delle AIG da tenere distinte

la parte delle spese e degli altri componenti negativi promiscui afferente a ciascuna attività sarà determinata in base al rapporto tra



ammontare ricavi relativi all'AIG del settore per il quale si sta effettuando il test  
ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi derivanti dallo svolgimento  
di tutte le attività (AIG e diverse) alle quali il costo promiscuo fa riferimento.  
(art 144 c. 4 TUIR)

## Cosa dice Ade nella bozza di Circolare

### i criteri adottati

- dovranno essere mantenuti nel tempo in coerenza con i principi contabili di continuità e di costanza, e dovranno essere documentati nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.
- non trovano applicazione laddove il bene o il servizio acquistato sia chiaramente e oggettivamente riferibile al singolo settore di attività.

### separazione contabile

non richiede l'istituzione di una documentazione contabile separata per ogni attività (*un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività*), essendo sufficiente una documentazione contabile, dettagliata nelle singole voci (*un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci*), che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività

le **AIG** svolte saranno **non commerciali**

quando ***il rapporto tra proventi e costi effettivi***, determinato alla fine dell'esercizio, ***non supererà il valore 1***:

$$\frac{\text{Proventi attività di interesse generale A}}{\text{Costi effettivi riferiti ad A}} = < a 1$$

Oppure

i ***ricavi o proventi supereranno i costi effettivi di non oltre il 6%*** per ogni periodo d'imposta e per ***non oltre tre periodi consecutivi*** **(Tolleranza)**

$$\frac{\text{Proventi attività di interesse generale A}}{\text{Costi effettivi riferiti ad A}} = < a 1,06$$

## Decorrenza Periodo di tolleranza

fatta eccezione per il caso degli enti di nuova costituzione, il periodo di tolleranza triennale (c. 2-bis art. 79, CTS) decorre



dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è rispettata la condizione di non commercialità (c. 2, art 79, CTS) ovvero



Esercizio nel quale l'attività sia svolta a titolo gratuito o verso corrispettivi che non superano (neppure entro il limite del 6%) i costi effettivi.

## Periodo di tolleranza

Anno	Ricavi	Costi	%eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
T1	101.000,00	100.000,00	1,00%	No Commerc
T2	102.000,00	100.000,00	2,00%	No Commerc
T3	105.000,00	100.000,00	5,00%	No Commerc
T4	90.000,00	100.000,00	Negativa	No Commerc
T5	102.500,00	100.000,00	2,5%	No Commerc
T6	103.000,00	100.000,00	3,00%	No Commerc

Per quanto concerne poi il quinto anno (t5) l'ente potrà di nuovo applicare il criterio di "tolleranza" e, pertanto, in detto anno (t5), l'attività potrà considerarsi non commerciale anche in caso di differenziale positivo tra ricavi e costi

Anno	Ricavi	Costi	%eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
T1	101.000,00	100.000,00	1,00%	No Commerc
T2	102.000,00	100.000,00	2,00%	No Commerc
T3	103.000,00	100.000,00	3,00%	No Commerc
T4	105.000,00	100.000,00	5%	Commerc
T5	102.500,00	100.000,00	2,5%	Commerc
T6	93.000,00	100.000,00	negativa	No Commerc

Per quanto concerne il quinto anno (t5), l'ente non potrà applicare di nuovo il criterio di "tolleranza" e, pertanto, in detto anno (t5), l'attività potrà considerarsi non commerciale solo se il differenziale tra ricavi e costi sia pari o inferiore a zero.



Anno	Ricavi	Costi	%eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
T1	101.000,00	100.000,00	1,00%	No Commerc
T2	102.000,00	100.000,00	2,00%	No Commerc
T3	107.000,00	100.000,00	7,00%	Commerc
T4	93.000,00	100.000,00	negativa	No Commerc

Per quanto concerne poi il quarto anno (t4), l'ente non potrà applicare di nuovo il criterio di "tolleranza" e, pertanto, in detto anno (t4), l'attività potrà considerarsi non commerciale solo se il differenziale tra ricavi e costi sia pari o inferiore a zero.

*Attenzione: questi criteri non vengono meno anche quando, in un generico Ente Associativo, l'attività viene svolta nei confronti di propri associati e familiari conviventi*

- si considera **non commerciale** l'attività svolta in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, e non rilevano fiscalmente le somme versate a titolo di *quote o contributi associativi ordinarie*
- Si considerano **commerciali/fiscalmente rilevanti** (come redditi diversi o di impresa in base alla abitudine) le attività per le quali c'è il pagamento di *corrispettivi specifici*, compresi i *contributi* e/o *quote supplementari*, rispetto a quelle ordinarie, determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

### **Unica eccezione a questa specifica fiscalità APS**

Anche per corrispettivi specifici, contributi e quote supplementari, è necessario verificare il *test di economicità dei "costi effettivi" e del 6%*

*comma 6, art. 79, CTS*

*Attenzione: questi criteri non vengono meno anche*

- Contributi
- Sovvenzioni

è necessario verificare il *test di economicità dei “costi effettivi” e del 6%*

*comma 5 - bis, art. 79, CTS*

*Attività diverse dalle AIG (art. 6, CTS) Decreto 107/2021*  
*saranno considerate sempre commerciali*  
*a prescindere dal test di economicità*  
*Anche per i relativi Contributi e Sovvenzioni ricevuti*

# Test commercialità

## Natura dell'Ente

La diversa natura si determina raffrontando

- A. Entrate derivanti da **attività non commerciali**
- B. Entrate derivanti da **attività commerciali sia AIG che Diverse** (*escluse le sponsorizzazioni entro limiti Attività Diverse*)

Non rientrano nel conteggio dei ricavi da attività commerciali i proventi derivanti da eventuali attività diverse svolte occasionalmente

se  $B > A$

**l'ETS avrà natura commerciale**

## Valore normale beni ceduti e servizi erogati gratuitamente Bozza Circolare Ade

Enti che prestano gratuitamente la propria attività nei confronti di soggetti svantaggiati

in presenza di ricavi derivanti da un'attività commerciale (esempio da un'attività diversa) svolta in maniera seppure marginale, rischierebbero di essere qualificati come enti commerciali

➤ opportuna loro quantificazione che dovrà avvenire al “valore normale” ai sensi del TUIR

In sostanza, si dovrà fare riferimento al valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili di cui bisognerà munirsi, **per determinare un valore di stima** con una valutazione ragionevole: ad esempio, se l'ente dona beni con difetti di confezionamento, potrà quantificare la cessione al prezzo di vendita degli stessi in un supermercato vicino diminuito dello “sconto” per difetto di confezionamento. Pertanto è utile procurarsi una documentazione dei prezzi calcolati dagli altri esercizi commerciali, per fornire un elemento probatorio della congruità del valore stimato.

L'ente che effettua l'attività gratuita deve acquisire, anche una ricevuta da parte dell'utente/cliente che contenga la descrizione analitica e dettagliata della prestazione e dei beni ricevuti.

## ESEMPIO 1

ATTIVITA' NON COMMERCIALI		ATTIVITA' COMMERCIALI		ATTIVITA' NEUTRE	
• quote associative	100	• Att. Interesse Gener.	200	Sponsorizzazioni	200
• Att. Interesse Generale	200	• Attività diverse	100	<i>(comma 5, art. 79, CTS)</i>	
• Racc. fondi occasionale	50	• Racc. fondi organizz	50		
• Valore norm. Prestazioni gratuite	100				
Totale	450	Totale	350	Totale	200

**In base a questo esempio l'Ente conserverà la natura non commerciale**



## ESEMPIO 2

ATTIVITA' NON COMMERCIALI		ATTIVITA' COMMERCIALI		ATTIVITA' NEUTRE	
• quote associative	100	• Att. Interesse Gener.	200	Sponsorizzazioni	200
• Att. Interesse Generale	200	• Attività diverse	250	<i>(comma 5, art. 79, CTS)</i>	
• Racc. fondi occasionale	50	• Racc. fondi organizz	50		
• Valore norm. Prestazioni gratuite	100				
Totale	450	Totale	500	Totale	200

In base a questo esempio l'Ente perde la natura non commerciale già nello stesso esercizio in cui si realizza questo superamento *(primo periodo comma 5-ter, art. 79, CTS)*.

## Effetti della perdita natura non commerciale

- Riclassificazione fiscale di tutte le entrate, retroattivamente (*raccolta fondi occasionale e di sollecitazione al pubblico, le singole AIG non commerciali, i contributi e gli apporti della PA per lo svolgimento anche in convenzione o in regime di accreditamento delle AIG, le sovvenzioni*)
- Ente resterebbe iscritto al RUNTS con l'annotazione di Ente Commerciale
- Perdita regime fiscale forfettario per i proventi commerciali ~~eccezione Odv/APS in regime 86~~  
ETS- (Vedi bozza Circ Ade)

Comunicazione al RUNTS entro il 30 gg chiusura esercizio in cui si è verificata (*co. 1, lett. e*), *art. 20, DM 106/2020 - RUNTS*).

Solo per i due esercizi successivi al termine di cui all'art. 104 comma 2, quindi 2026 e 2027 *effetti dall'esercizio successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica (secondo periodo comma 5-ter, art. 79, CTS)*.

## Effetti della perdita natura non commerciale

Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS

entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti per la perdita della qualifica di ente non commerciale

- tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario
- l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili previste per gli enti commerciali in contabilità ordinaria
- 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 dell'ETS in ente commerciale, devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti..

Determinazione del reddito secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR previste per le società e gli enti commerciali

Passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività

*D. Lgs 186/2025 introduce art 79/bis CTS*

ETS possono optare per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza di cui all'articolo 86 TUIR a condizione e fintantochè

- i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**
- Esercitino opzione nella dichiarazione dei redditi

La sospensione perde di efficacia e forma reddito ai sensi **art. 86, c. 4, TUIR**:

- a) se i beni sono destinati dall'ente ad altre finalità diverse da quelle sopra indicate
- b) se i beni sono ceduti a titolo oneroso o in caso di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni

ipotesi a) la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni all'atto della destinazione a finalità diverse ai sensi della medesima lettera a) e il costo non ammortizzato del bene all'atto del passaggio

ipotesi b) la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito all'atto della cessione o del risarcimento, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene all'atto del passaggio

# ***Regimi fiscali***

**CTS amplia i Regimi fiscali applicabili agli Enti non commerciali ai fini delle II DD**

**Lascia immutato il regime IVA**

*Art. 4 DPR 633/72*

**Regimi TUIR  
917/1986**

**ordinario**  
*artt. 143 e 144*

**forfetario**  
*art. 145*

**enti di tipo  
associativo**  
*art. 148*

**Regime  
agevolato**  
*L. 398/1991*

Modifiche art 89, c. 4,  
decorrenti art. 104, c. 2, CTS  
Ass. Culturali

Non più applicabile ETS (art.  
102, co. 2, lett. e) ed f), CTS)

**Regimi CTS  
117/2017  
che integrano  
quelli del TUIR  
o sostituiscono  
altri  
regimi agevolati**

**forfetario  
generico**  
*art. 80*

**forfetario  
per ODV e APS**  
*art. 86*

## *ETS non Commerciali*

**Imposizione fiscale IRES delle sole attività  
commerciali**

**ordinario**  
*artt. 143 e 144*  
*TUIR*

**È necessaria la contabilità separata**  
*Art. 144, c. 2*

**Raffronto ricavi-costi e  
determinazione reddito  
complessivo ex art 8**

## ETS non Commerciali

**Imposizione fiscale IRES delle sole attività commerciali**

**forfetario**  
*art. 145*

**Opzione - Se è ammesso a contabilità semplificata**  
*Ex art. 18, DPR 600/73*

**Reddito determinato con coefficiente redditività**

**Prestazioni servizi**

**Fino a 15.493,71 – 15%**  
**Da 15.493,71 a 400.000 – 25%**

**Altre**

**Fino a 25.822,84 – 10%**  
**Da 25.822,85 a 700.000,00 – 15%**

Aggiungendo:

- ✓ le plusvalenze patrimoniali ex art 86 TUIR
- ✓ Le sopravvenienze attive ex art 88 TUIR
- ✓ I dividendi ed interessi ex art 89 TUIR
- ✓ I proventi immobiliari ex art 90 TUIR



## ETS non Commerciali

### Forfetario generico *art. 80 CTS*

Possono **optare** per l'applicazione di **coefficienti di redditività** all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle AIG e attività diverse commerciali **anche se in contabilità ordinaria**

#### a) attività di **prestazioni di servizi**:

- 1) ricavi fino a € 130.000 euro 7 %
- 2) ricavi da €130.001 a € 300.000 10%
- 3) ricavi oltre € 300.000 17 %

#### b) altre attività

- 1) ricavi fino a € 130.000 5 %
- 2) ricavi da € 130.001 € 300.000 7 %
- 3) ricavi oltre € 300.000 14%

- contemporaneo esercizio si applica coefficiente stabilito per ammontare dei ricavi attività prevalente
- mancanza distinta annotazione ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi

Aggiungendo:

- ✓ le plusvalenze patrimoniali ex art 86 TUIR
- ✓ Le sopravvenienze attive ex art 88 TUIR
- ✓ I dividendi ed interessi ex art 89 TUIR
- ✓ I proventi immobiliari ex art 90 TUIR

**Forfettario generico**  
*art. 80 CTS*

- Opzione da esercitare in DR o in caso di inizio di attività con la relativa comunicazione ex art 35 dpr 633/72, ha effetto dall'inizio del periodo in cui è esercitata fino a revoca ma per almeno un triennio
- Componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello in cui ha effetto il regime art 80 CTS, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in base alle norme, partecipano per la parte residua alla formazione del reddito esercizio precedente quello forfettario
- Le perdite fiscali pregresse sono scomputabili dal reddito forfettario secondo le regole del TUIR
- Esclusa applicabilità studi di settore e parametri e ISA

**Forfetario per ODV e APS**  
*art. 86 CTS*

Regime forfetario per le **attività commerciali** svolte dalle APS e dalle OdV

**Condizioni :**

- possono applicare il regime forfetario se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, **non superiori a 85.000 euro**
- **Devono avere natura non commerciale**
- Determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti (nei limiti di 85.000 euro) un **coefficiente di redditività pari al:**
  - 3 % le Aps**
  - 1% le OdV**

## Forfettario per ODV e APS

*art. 86 CTS*

- Comunicazione da effettuare in DR o in caso di inizio di attività con la relativa comunicazione ex art 35 dpr 633/72, ha effetto dall'inizio del periodo in cui è esercitata fino a revoca
- Componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello in cui ha effetto il regime art 86 CTS, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in base alle norme, partecipano per la parte residua alla formazione del reddito esercizio precedente quello forfettario
- Le perdite fiscali pregresse sono scomputabili dal reddito forfettario secondo le regole del TUIR
- Esclusa applicabilità studi di settore e parametri e ISA

## Forfetario per ODV e APS

*art. 86 CTS*

- Esonero registrazione e tenuta scritture contabili (**ai fini fiscali**)
- No obbligo ritenuta alla fonte – indicazione percettore in DR
- Non si applica rivalsa IVA e non si detrae IVA acquisti
- Esonero da tutti gli adempimenti IVA

***Ai Fini Iva opera un regime simile a lavoratori autonomi  
forfettari salvo opzione per il regime normale***

## Forfettario per ODV e APS

*art. 86 CTS*

Possibilità di **opzione** per almeno un triennio:

- regime ordinario IVA
- Regime ordinario IIDD
- Regime forfettario 145 TUIR
- Regime forfettario art 80 CTS

Da comunicare con la prima DR da presentare successivamente alla scelta

**Raffronto regimi fiscali II. DD.  
Enti Non Commerciali/Enti Terzo Settore**

RICAVI	art 145 TUIR			art 80 cts			ODV art 86 CTS			APS art 86 CTS		
ATTIV	coeffic	base	imposta	coeffic	base	imposta	coeffic	base	imposta	coeffic	base	imposta
SERVIZI	redditiv	imponib	24%	redditiv	imponib	24%	redditiv	imponib	24%		imponib	24%
50.000,00	25%	12.500,00	<b>3.000,00</b>	7,00%	3.500,00	840,00	1,00%	500,00	<b>120,00</b>	3,00%	1.500,00	<b>360,00</b>
130.000,00	25%	32.500,00	<b>7.800,00</b>	7,00%	9.100,00	2.184,00	1,00%	1.300,00	<b>312,00</b>	3,00%	3.900,00	<b>936,00</b>
300.000,00	25%	75.000,00	<b>18.000,00</b>	10,00%	30.000,00	7.200,00	0,00%	0,00	<b>0,00</b>	0,00%	0	<b>0</b>

ai fini IVA, la “Riforma del Terzo settore” non ha previsto una parallela disciplina fiscale

In materia di IVA, il CTS non modifica i presupposti generali del DPR 633/72 ma introduce un regime forfetario specifico per OdV e APS.

Estende agli ETS (a prescindere dalla natura commerciale o meno) – con esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria – alcune disposizioni già previste per le ONLUS **art 3, D. Lgs 185/2025**

- **Numeri 12, 15 (anche IS in forma societaria) 19, 20, 27 ter Art. 10 DPR 633/72**

Estende alle Imprese Sociali costituite in forma di società l'aliquota 5%



**ONLUS**

Art. 102 CTS Abrogazione  
D. Lgs 460/1997.

Art. 104 CTS effetto  
posticipato autorizzazione

# ONLUS

Entro il 31 marzo 2026

**Qualificarsi  
ETS**

**Qualificarsi  
Impresa Sociale**

**Devoluzione  
patrimonio  
incrementale**

# ONLUS

## Entro il 31 marzo 2026

### Qualificarsi ETS

Iscrivendosi al RUNTS

*Art 34 DM 106/2020*

**Tra gli allegati i due ultimi bilanci redatti  
secondo DM 39/2020**

## ENTI TERZO SETTORE

**Un obbligo, una facoltà, una opportunità.**

*Come affrontare le novità 2026*

*alla luce del primo indirizzo dell'Agenzia delle entrate.*

A cura di

Giovanni Puggione

**Grazie per l'attenzione**