

Al Forum nazionale del Terzo settore  
[forumnazionaleterzosettore@pec.it](mailto:forumnazionaleterzosettore@pec.it)

Al CSV-Net  
[csvnet@legalmail.it](mailto:csvnet@legalmail.it)

e, p.c.

Agli Uffici del RUNTS presso le Regioni e le Province autonome per il tramite del coordinamento della Commissione politiche sociali della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome  
[commissionepolitichesociali@regione.calabria.it](mailto:commissionepolitichesociali@regione.calabria.it)  
[cappuccio.alessandro@mail.regione.molise.it](mailto:cappuccio.alessandro@mail.regione.molise.it)  
[lista@regioni.it](mailto:lista@regioni.it)  
[bagnoli@regioni.it](mailto:bagnoli@regioni.it)

All'Agenzia delle Entrate  
Divisione contribuenti  
Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti Non Commerciali – Settore Consulenza  
[dc.pflaenc.settoreconsulenza@agenziaentrate.it](mailto:dc.pflaenc.settoreconsulenza@agenziaentrate.it)

**Oggetto:** Articolo 13 del Codice del Terzo settore. Modelli di bilancio. Applicazione del D.M. n. 39 del 5 marzo 2020 alle ONLUS.

Come è noto, l'articolo 13 del d.lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore) impone agli enti del Terzo settore di redigere il bilancio di esercizio, formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione; coerentemente con il principio direttivo contenuto nella legge delega n. 106/2016 di graduazione degli oneri amministrativi in ragione della dimensione economica dell'attività svolta, la norma facoltizza peraltro gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro a redigere il bilancio nella forma semplificata del rendiconto per cassa.

Il comma 3 demanda ad un decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, da adottarsi previo parere obbligatorio del Consiglio nazionale del Terzo settore, la definizione della modulistica dei bilanci. Secondo quanto disposto dal comma 4, le disposizioni contenute nei primi tre commi non si applicano agli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, tenuti a redigere il bilancio cd. "civilistico", secondo cioè la disciplina contenuta negli articoli del Codice civile citati nel comma 5 dell'articolo 13 del CTS.

In attuazione delle disposizioni di cui ai commi da 1 a 3 del ricordato articolo 13, è stato adottato il D.M. n. 39 del 5 marzo 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 18 aprile 2020.

Tale decreto presenta contenutisticamente tre profili fondamentali, afferenti rispettivamente all'oggetto, all'ambito di applicazione soggettivo e all'efficacia temporale. Per quanto concerne l'oggetto, esso individua nell'allegato i quattro modelli di documenti di bilancio indicati dal citato articolo 13: lo stato patrimoniale, il rendiconto gestionale e la relazione di missione per gli enti aventi entrate pari o superiori a 220.000 euro; il rendiconto per cassa per quelli aventi entrate inferiori a tale soglia. Inoltre, nell'introduzione contenuta nello stesso allegato, il decreto richiama i postulati e i criteri di valutazione contenuti nel codice civile, nonché i principi contabili, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro degli ETS. Gli schemi di bilancio, pertanto, secondo quanto espresso nella medesima introduzione, si collocano all'interno del più ampio processo di contabilizzazione, che si articola in quattro fasi: rilevazione dei fatti, degli eventi e delle operazioni; valutazione dei medesimi; esposizione dei dati contabili; informazione. Le prime due fasi sono trattate nella parte introduttiva dell'allegato al decreto in parola, mentre le ulteriori due fasi sono trattate nella modulistica.

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione, i soggetti tenuti all'utilizzo della modulistica sopra elencata sono gli ETS, come esplicitato nella rubrica dell'articolo 1 (Modelli di bilancio degli Enti del Terzo settore), con salvezza delle specifiche disposizioni riguardanti gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, ai sensi dei sopra citati commi 3 e 4 del richiamato articolo 13 del Codice, puntualmente richiamati nelle premesse del provvedimento.

Infine, per quanto attiene al profilo temporale, l'articolo 3 del D.M. n. 39/2020 statuisce che le disposizioni in esso contenute si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del decreto medesimo. Poiché detta pubblicazione, come sopra ricordato, è avvenuta il 18 aprile 2020, ne consegue gli ETS il cui anno finanziario coincide con l'anno solare sono tenuti ad applicare i modelli di bilancio a partire dal bilancio dell'esercizio 2021. Con la disposizione in parola si è inteso assicurare agli ETS un margine di tempo adeguato affinché potessero organizzare la tenuta della propria contabilità in modo da poter assicurare l'attesa *compliance* al quadro normativo sopra richiamato.

La modellizzazione dei bilanci degli ETS prevista dal Codice ed attuata con il D.M. n. 39/2020 risponde a molteplici finalità: in primo luogo essa, attraverso l'utilizzo di uniformi canoni di classificazione e rappresentazione, intende contribuire alla conoscibilità delle caratteristiche dell'ente dando evidenza ad esempio al carattere esclusivo o principale assunto dalle attività di interesse generale e la secondarietà delle eventuali attività diverse; consentendo di verificare l'avvenuto superamento delle soglie dimensionali che fanno scattare obblighi quali l'adozione del bilancio

sociale, la pubblicazione degli emolumenti, la nomina dell'organo di controllo interno e del revisore legale dei conti, ecc.. In secondo luogo, contribuisce all'attuazione di un principio fondamentale della riforma, la trasparenza, di cui all'art. 4, comma 1 lett. g) della L. n.106/2016 nei confronti degli associati, dei destinatari delle attività di interesse generale, nonché della generalità dei cittadini - trasparenza della quale *l'accountability* costituisce una declinazione specifica - contribuendo a rafforzare in tal modo il legame fiduciario tra la società e gli ETS.

Sul tema dei bilanci degli ETS, la scrivente Direzione aveva già avuto modo di esprimersi all'indomani dell'entrata in vigore del Codice, con la ministeriale n. 12604 del 29 dicembre 2017, nella quale veniva esplicitato il canone interpretativo da seguire ai fini dell'univoca individuazione delle disposizioni codicistiche non immediatamente applicabili, in quanto *"presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi"*. Proprio con riferimento all'articolo 13, la nota medesima evidenziava come *"indipendentemente dal relativo deposito presso il registro unico nazionale, tutti gli enti del Terzo settore sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio, nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 13: l'attuale mancanza della modulistica, da definirsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, non esonera gli enti da tale adempimento, traducendosi detta mancanza esclusivamente nell'eterogeneità dei documenti contabili in questione"*. Essendo intervenuta la normativa di attuazione, l'articolo 13 del Codice può trovare la sua piena espansione. Pertanto, il bilancio relativo all'esercizio 2021 dovrà essere redatto secondo i modelli allegati al D.M. n. 39/2020 da parte degli ETS considerati nella loro accezione più generale, estesa quindi, in via transitoria, agli enti che, secondo quanto previsto dall'articolo 101, comma 3 del Codice, soddisfano il requisito della qualificazione quali enti del Terzo settore attraverso l'iscrizione ad uno dei registri preesistenti: *"Il requisito dell'iscrizione al Runts previsto dal presente decreto, nelle more dell'istituzione del Registro medesimo, si intende soddisfatto da parte delle reti associative e degli enti del Terzo settore attraverso la loro iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore"*. Tali registri sono espressamente elencati al comma 2 dello stesso articolo: si tratta dei *"registri Onlus, Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale"*.

Ne consegue, in coerenza con il criterio interpretativo già esposto nella nota n. 11029 del 3 agosto 2021, in tema di bilancio sociale, che la precettività delle disposizioni di cui all'articolo 13 del Codice si impone anche nei riguardi delle ONLUS: difatti, la previsione di cui all'articolo 101, commi 2 e 3 consente agli enti iscritti nell'anagrafe delle ONLUS di beneficiare delle agevolazioni previste non solo dalla normativa specifica di cui al d.lgs. 460/1997, ma anche dalle ulteriori previsioni, già vigenti, contenute nel Codice.

Il medesimo approccio sistemico permette altresì di valorizzare appieno il rapporto di continuità intercorrente tra il Codice del Terzo settore e il d.lgs. n. 460/1997: l'articolo 10 di quest'ultimo infatti, al comma 1, lettera g) prevede l'obbligo per le ONLUS di redigere il bilancio o il rendiconto annuale; l'articolo 13 del Codice, dal canto suo, lungi dall'introdurre una disposizione incompatibile con la norma sopra ricordata (che ne giustificherebbe l'inapplicabilità alle ONLUS, in ragione del perdurare della vigenza del d.lgs. n. 460/1997, ai sensi del dell'articolo 102, comma 2, lettera a) del Codice medesimo), piuttosto integra la previsione dell'articolo 10, comma 1 lettera g) del D.lgs. n. 460/1997, richiedendo anche agli enti iscritti all'anagrafe delle ONLUS - in ragione della loro qualificazione giuridica di ETS in via transitoria - l'adozione di format, principi di formazione e di valutazione omogenei, funzionali all'adempimento di uno degli obblighi previsti dalla legge per il mantenimento della qualifica fiscale di ONLUS e conseguenzialmente di quella sostanziale di ETS nel

periodo transitorio.

Tale lettura soddisfa pienamente il richiamato principio di trasparenza, che per le ONLUS che conservano la loro iscrizione alla relativa anagrafe sarà attuato, in mancanza dell'iscrizione al RUNTS e al conseguente regime di pubblicità derivante dalla stessa, principalmente nei confronti degli associati; al contempo incontra l'esigenza di attenuazione degli oneri amministrativi, attraverso la messa a disposizione dei *format* da utilizzare ai fini della redazione del bilancio, consentendo agli enti di minori dimensioni modalità di assolvimento semplificate, attraverso la redazione del rendiconto per cassa.

Chiarita pertanto l'applicabilità immediata dei modelli di bilancio anche alle ONLUS, pare opportuno fornire alcuni utili ragguagli sulla loro corretta compilazione da parte dei suddetti enti: in particolare, nella più ampia voce "attività di interesse generale" troveranno posto, nel periodo transitorio, le attività istituzionali di cui all'articolo 10 del d.lgs. n. 460/1997; analogamente, la voce "attività diverse" (che per gli enti non assoggettati alla disciplina Onlus racchiude una nozione ben più ampia) dovrà intendersi come riferita alle attività connesse di cui all'articolo 10, comma 5 del d.lgs. n. 460/1997.

In considerazione della sua portata generale la presente nota, previamente condivisa con la competente struttura dell'Agenzia delle Entrate in indirizzo, sarà pubblicata nella sezione del sito del Ministero del lavoro e delle politiche sociali dedicata agli orientamenti ministeriali in materia di enti del Terzo settore.

IL DIRETTORE GENERALE  
Alessandro Lombardi

*Documento firmato digitalmente secondo le indicazioni sulla dematerializzazione ai sensi e per gli effetti degli articoli 20 e 21 del D.lgs. 7 marzo 2005 n. 82 "Codice dell'Amministrazione Digitale"*