

Circolare n. 46

Enti del Terzo settore-
Novità della L. 4.7.2024 n. 104

1 PREMESSA

La L. 4.7.2024 n. 104, pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* 19.7.2024 n. 168, ha introdotto rilevanti modifiche alla disciplina degli enti del Terzo settore (ETS).

Di seguito sono esaminate le novità più significative.

1.1.1.1. Decorrenza

La L. 104/2024 è entrata in vigore il 3.8.2024 (15° giorno successivo alla sua pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale*).

1.1.1.2. Chiarimenti ufficiali

Le modifiche in tema di bilancio d'esercizio e di organo di controllo sono state oggetto di chiarimenti con la circ. Min. Lavoro e politiche sociali 9.8.2024 n. 6.

2 OBBLIGO DI REDIGERE IL BILANCIO D'ESERCIZIO

In base all'art. 13 del codice del Terzo settore, gli enti del Terzo settore redigono il bilancio costituito da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione. Tuttavia, qualora ricavi, rendite, proventi o altre entrate comunque denominate non superino un certo limite, è facoltà dell'ente di ricorrere al rendiconto per cassa.

Gli schemi del bilancio d'esercizio e del rendiconto per cassa sono stati definiti dal DM 5.3.2020.

2.1 RENDICONTO PER CASSA "ORDINARIO"

La L. 104/2024 modifica i presupposti per poter ricorrere al rendiconto per cassa.

Dal 3.8.2024 possono utilizzarlo:

- solo gli enti del Terzo settore privi di personalità giuridica;
- qualora le entrate complessive non siano superiori a 300.000,00 euro (il limite precedente era fissato a 220.000,00 euro).

Ne consegue indirettamente che sono tenuti a redigere il bilancio d'esercizio in forma ordinaria gli enti del Terzo settore:

- senza personalità giuridica con entrate comunque denominate superiori a 300.000,00 euro;
- dotati di personalità giuridica che – come si vedrà oltre – superino la soglia di 60.000,00 euro annui di entrate.

2.2 RENDICONTO PER CASSA "IN FORMA AGGREGATA"

Per gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 60.000,00 euro diventa possibile redigere il rendiconto per cassa indicando le entrate e le uscite in forma aggregata.

Sono interessati dalla disposizione "*tutti gli enti del Terzo settore*", senza distinzioni o precisazioni ulteriori in ordine alla personalità giuridica (circ. Min. Lavoro e politiche sociali 9.8.2024 n. 6, § B).

	Disciplina in vigore fino al 2.8.2024	Disciplina in vigore dal 3.8.2024
Bilancio costituito da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione	Tutti gli ETS non commerciali (salvo utilizzo del rendiconto per cassa)	Tutti gli ETS non commerciali (salvo utilizzo del rendiconto per cassa anche aggregato). Tutti gli ETS commerciali (facoltativo).
Rendiconto per cassa (utilizzo facoltativo)	ETS non commerciali con entrate inferiori a 220.000 euro	Solo ETS non commerciali senza personalità giuridica con entrate non superiori a 300.000 euro.

	Disciplina in vigore fino al 2.8.2024	Disciplina in vigore dal 3.8.2024
Rendiconto per cassa con voci aggregate (utilizzo facoltativo)	-	Tutti gli ETS non commerciali con entrate non superiori a 60.000 euro.

1.1.1.1.3. Modello di rendiconto

Il rendiconto per cassa aggregato non è immediatamente utilizzabile in quanto deve essere approvato il relativo modello con decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

2.3 BILANCIO D'ESERCIZIO PER ETS COMMERCIALI

Per gli ETS, diversi dalle imprese sociali, che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale (c.d. ETS commerciali), è stata introdotta la possibilità di redigere il bilancio utilizzando la modulistica prevista dal co. 1 dell'art. 13 del Codice del Terzo settore, ossia redigendo il bilancio comprensivo di Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione.

Si tratta di una facoltà, restando possibile redigere il bilancio nella forma richiesta alle società commerciali ai sensi degli artt. 2423 ss. c.c.

	Disciplina in vigore fino al 2.8.2024	Disciplina in vigore dal 3.8.2024
Bilancio civilistico	ETS commerciali	ETS commerciali. Per ETS, diversi dalle imprese sociali, facoltà di redigere il bilancio composto da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione.

2.4 OPERATIVITÀ DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

I nuovi limiti dimensionali sopra indicati trovano applicazione a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della L. 104/2024 (3.8.2024), ossia il bilancio per l'esercizio 2025.

Per gli enti con esercizio non coincidente con l'anno solare, occorre distinguere in base alla data di inizio dell'esercizio finanziario:

- per l'ETS il cui esercizio inizi, ad esempio, l'1.9.2024 (o in altra data del 2024 successiva all'entrata in vigore della L. 104/2024), la nuova disciplina si applica già a partire dal bilancio 2024-2025, sulla base delle risultanze del bilancio dell'esercizio finanziario 2023-2024;
- per l'ETS il cui esercizio inizi, ad esempio, l'1.7.2024 (o in altra data del 2024 antecedente l'entrata in vigore della L. 104/2024), la nuova disciplina si applica a partire dal bilancio 2025-2026, avendo come riferimento le risultanze tratte dal bilancio dell'esercizio finanziario 2024-2025 (circ. Min. Lavoro e politiche sociali 9.8.2024 n. 6, § C).

2.5 TERMINI DI DEPOSITO DEL BILANCIO E DEL RENDICONTO

Il bilancio d'esercizio o il rendiconto sono depositati presso il RUNTS, da parte degli ETS non commerciali, oppure presso il Registro delle imprese, da parte degli ETS commerciali.

Fino al 2.8.2024, l'obbligo di deposito era assolto entro il 30 giugno di ogni anno.

Per effetto delle modifiche della L. 104/2024, a decorrere dai bilanci approvati a partire dal 3.8.2024:

- gli ETS non commerciali depositano il bilancio presso il RUNTS entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario;
- gli ETS commerciali depositano il bilancio presso il Registro delle imprese entro 60 giorni dalla sua approvazione.

3 OBBLIGO DI NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO E DI REVISIONE

In base agli artt. 30 e 31 del DLgs. 117/2017, gli enti del Terzo settore sono tenuti alla nomina dell'organo di controllo e di revisione al superamento di determinati limiti.

Tali limiti sono stati incrementati dalla L. 104/2024, come riepilogato nelle tabelle di seguito riportate.

3.1 ORGANO DI CONTROLLO

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo per le associazioni ETS scatta al superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti.

Limiti per la nomina dell'organo di controllo	Disciplina in vigore fino al 2.8.2024	Disciplina in vigore dal 3.8.2024
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	110.000 euro	150.000 euro
Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate	220.000 euro	300.000 euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	5 unità	7 unità

Nelle fondazioni ETS l'organo di controllo è sempre richiesto a prescindere dal superamento di tali limiti.

3.2 ORGANO DI REVISIONE

L'obbligo di nomina di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale per le associazioni e le fondazioni ETS scatta al superamento per due esercizi consecutivi di due dei seguenti limiti.

Limiti per la nomina dell'organo di revisione	Disciplina in vigore fino al 2.8.2024	Disciplina in vigore dal 3.8.2024
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	1.100.000 euro	1.500.000 euro
Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate	2.200.000 euro	3.000.000 euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	12 unità	20 unità

3.3 OPERATIVITÀ DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Come chiarito dalla circ. Min. Lavoro e politiche sociali 9.8.2024 n. 6 (§ D), il periodo di osservazione (ossia i due esercizi consecutivi) per la verifica del superamento dei limiti dimensionali sopra indicati deve essere compiuta alla chiusura del bilancio 2024, considerando i bilanci 2023 e 2024.

Per gli enti neo-iscritti al RUNTS e non in possesso in precedenza della qualifica di ETS, invece, gli obblighi di nomina devono essere valutati in considerazione del biennio precedente all'iscrizione nel RUNTS.

4 ASSEMBLEA DEGLI ETS TENUTA CON MEZZI DI TELECOMUNICAZIONE

Prima delle modifiche apportate dalla L. 104/2024, era consentito l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, oppure l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica, solo se tali modalità erano previste da un'apposita clausola contenuta nell'atto costitutivo o nello statuto. La possibilità di adottare tali modalità di partecipazione all'assemblea e di voto è ora prevista direttamente nel testo dell'art. 24 del codice del Terzo settore; ciò rende superflua la previsione statutaria.

Più in particolare è stato disposto che gli associati possono intervenire in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione ed esprimere il voto per via elettronica, purché sia possibile verificare l'identità dell'associato che partecipa e vota e nel rispetto dei principi di buona fede e di parità di trattamento, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non lo vietino espressamente. Alle medesime condizioni, l'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere l'espressione del voto per corrispondenza.

5 ETS SPORTIVI DILETTANTISTICI - ATTIVITÀ DIVERSE DA QUELLE DI INTERESSE GENERALE

Al fine di coordinare la disciplina delle attività diverse da quelle di interesse generale contenuta nel DLgs. 117/2017 (codice del Terzo settore) e quella sul medesimo tema contenuta nel DLgs. 36/2021 che regola gli enti sportivi dilettantistici, viene previsto che gli enti del Terzo settore iscritti anche nel RASD (Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche) non considerano nel computo dei limiti per lo svolgimento delle attività diverse i proventi derivanti da rapporti di sponsorizzazione, promo pubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti, nonché dalla gestione di impianti e strutture sportive.

Affinché operi l'esclusione è necessario che tali proventi siano impiegati in attività di interesse generale afferenti allo svolgimento di attività sportive dilettantistiche.

6 RICORSO A PRESTAZIONI DI LAVORO DA PARTE DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

Le associazioni di promozione sociale (APS) possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati:

- solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità;
- in misura non superiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati.

Per effetto dell'art. 4 della L. 104/2024, è stato incrementato il numero dei dipendenti assumibili in rapporto agli associati poiché la percentuale passa dal 5% al 20%.

7 DEROGHE ALLA DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO PER LE ONLUS

Il codice del Terzo settore abroga la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui, oltre all'operatività del RUNTS, perverrà l'autorizzazione della Commissione europea in relazione ad alcune specifiche misure del codice.

La prossima abrogazione del regime fiscale per le ONLUS impone agli enti dotati della qualifica di scegliere se:

- entrare a far parte del Terzo settore presentando apposita domanda di iscrizione al RUNTS secondo la procedura definita dall'art. 34 del DM 106/2020, senza obblighi di devoluzione del patrimonio;
- restare "fuori" dal Terzo settore, devolvendo il patrimonio e continuando ad operare secondo la disciplina ordinaria;
- procedere allo scioglimento dell'ente, con la devoluzione integrale del patrimonio.

Tuttavia, per alcuni enti l'iscrizione al RUNTS è sempre esclusa, sussistendo delle incompatibilità con la disciplina degli ETS. È il caso:

- dei *trust* con la qualifica di ONLUS;
- degli enti con la qualifica di ONLUS ma che, a causa di una situazione di direzione e coordinamento o di controllo da parte delle Amministrazioni pubbliche e degli altri soggetti indicati all'art. 4 co. 2 del DLgs. 117/2017, non possono assumere la qualifica di ente del Terzo settore (come, ad esempio, le fondazioni sottoposte al controllo di enti pubblici).

Per scongiurare il rischio di devoluzione del patrimonio, la L. 104/2024 ha escluso per i predetti enti che l'omessa iscrizione al RUNTS sia equiparata allo scioglimento dell'ente. Ciò a condizione che gli statuti delle ONLUS in questione prevedano espressamente:

- lo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività di interesse generale senza finalità di lucro;
- l'utilizzo stabile dei beni allo svolgimento delle suddette attività.

In caso di scioglimento per qualunque causa, ovvero di soppressione o modifica delle clausole statutarie riguardanti lo svolgimento di attività di interesse generale, l'assenza della finalità di lucro e la stabile destinazione dei beni, queste ONLUS devolvono il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe, sentito il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 148 co. 8 del TUIR.

8 ULTERIORI MODIFICHE DELLA L. 104/2024

Oltre a quelle sopra indicate, tra le ulteriori modifiche introdotte dalla L. 104/2024 alla disciplina del Terzo settore, si segnalano le seguenti:

- per le imprese sociali, l'estensione dell'efficacia dell'iscrizione al Registro delle imprese anche ai fini dell'acquisizione della personalità giuridica;
- la modifica della misura del contributo destinato ai fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali, ora stabilito in misura pari al 3% degli utili netti annuali;
- l'obbligo di reintegrare il numero degli associati di una rete associativa quando questo diventa inferiore a quelli indicati dal codice del Terzo settore; il reintegro deve avvenire entro un anno, trascorso il quale la rete associativa è cancellata dalla relativa sezione del RUNTS;
- la possibilità di presentare la domanda di iscrizione al RUNTS anche da parte di un delegato della rete associativa cui l'ente eventualmente aderisca;
- l'assegnazione, da parte dell'ufficio del RUNTS, di un termine non inferiore a 30 giorni (e non superiore a 180 giorni) per la richiesta di deposito degli atti o di aggiornamento delle informazioni, in caso di mancato o incompleto adempimento dell'ente nei termini ordinari;
- l'iscrivibilità al RUNTS delle associazioni fra militari in congedo e dei pensionati, iscritte nell'apposito Albo tenuto dal Ministero della Difesa.