



Omar Salvini

**IL RIORDINO DELLA DISCIPLINA, CIVILISTICA E FISCALE,
DEL TERZO SETTORE: CAMBIAMENTI, OPPORTUNITÀ E PROSPETTIVE**

Aggiornato alla Legge di bilancio per l'anno 2025

**TERZO
SETTORE**

COLLANA TRIBUTARIA

A cura di Antonio Felice Uricchio, Gennaro Terracciano, Francesco Fimmanò



Collana tributaria

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO, AMMINISTRATIVO E DELL'ECONOMIA

A cura di Antonio Felice Uricchio, Gennaro Terracciano, Francesco Fimmanò

I titoli della 'Collana'

- Numero 1 - La verifica fiscale tra poteri autoritativi e diritti di partecipazione. I controlli del fisco nelle dimensioni reale e virtuale
- Numero 2 - Selected Issues of EU Tax Law as EU Law
- Numero 3 - Le intercettazioni di conversazioni e comunicazioni anche a mezzo trojan dopo la riforma Bonafede
- Numero 4 - Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022
- Numero 5 - Indipendenza di giudizio e autovincolo nelle nomine pubbliche fiduciarie
- Numero 6 - Manovra di Bilancio 2024
- Numero 7 - Riforma fiscale 2024
- Numero 8 - La difesa del contribuente nei reati tributari dichiarativi
- Numero 9 - Il Superbonus: le Responsabilità. Profili tributari e legali
- Numero 10 - Riforma dello Sport
- Numero 11 - Manovra di bilancio 2025
- Numero 12 - Il riordino della disciplina, civilistica e fiscale, del terzo settore: cambiamenti, opportunità e prospettive

Titolo

**IL RIORDINO DELLA DISCIPLINA,
CIVILISTICA E FISCALE, DEL TERZO SETTORE:
CAMBIAMENTI, OPPORTUNITÀ E PROSPETTIVE**

Sottotitolo: Aggiornato alla Legge di bilancio per l'anno 2025

Editore: Duepuntozero

Autori: Omar Salvini

Anno: marzo 2025

Libro: 464 pagine

Isbn: 9788833271514

L'opera affronta con completezza argomentativa, trasversalità multidisciplinare e immediata operatività il complesso panorama del Terzo settore analizzandone la disciplina civilistica e fiscale così da fornire un'immediata percezione sui cambiamenti, sulle opportunità e sulle prospettive degli enti no profit. Viene illustrato, con dovizia di particolari, l'excursus che ha caratterizzato la riforma, le categorie coinvolte, il nuovo Registro Unico e le relazioni tra gli enti, gli stakeholders e i donatori, oltre alle modalità che regolano la raccolta fondi.

Approfondendo le normative europee e nazionali, sia civilistiche che fiscali, che regolano il settore, l'opera esamina i postulati, i principi generali, i criteri di valutazione e la rilevazione contabile delle voci essenziali per la redazione del bilancio mediante schemi, circolari e documenti di prassi utili a orientare e supportare il redattore.

Sono analizzati i nuovi regimi fiscali, con riguardo alla fiscalità diretta prevista dal Codice del Terzo Settore e a quella applicabile agli enti non commerciali regolata dal T.U.I.R., nonché il prossimo regime dell'I.V.A. applicabile dal 2026.

L'esposizione è arricchita dall'inserimento di documenti di prassi e da un'analisi approfondita della più recente giurisprudenza, con riferimenti alle implicazioni in ambito penale e amministrativo.

Al fine di offrire al lettore un quadro esaustivo, è illustrata la disciplina afferente al controllo negli enti del Terzo Settore, con particolare attenzione alle modalità di costituzione, ai compiti, alle norme di comportamento e ai casi di scioglimento dell'organo di controllo, dell'organo amministrativo e del revisore legale. Inoltre, sono approfondite le modalità sia di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria che di gestione dei contributi pubblici.

Per ogni argomento sono puntualmente e integralmente esposte e collegate tutte le norme/regolamenti disciplinanti la materia, anche con schemi di immediata comparazione delle evoluzioni normative, comprensivi di tutte le definizioni a livello europeo e nazionale, al fine di permettere al lettore di avere un'unica opera da consultare che consenta di apprezzare anche l'evoluzione diacronica della disciplina fino alle norme che dovranno essere applicate nel 2026.

Per ogni argomento sono presentate in modo puntuale e completo tutti i precetti e i regolamenti che disciplinano la materia, con collegamenti tra di esse e schemi comparativi che ne evidenziano l'evoluzione. L'opera include anche tutte le definizioni a livello europeo e nazionale, nonché la descrizione di tutte le norme citate offrendo al lettore una risorsa unica per la consultazione.

Autore

Omar Salvini è Ufficiale nel Corpo della Guardia di Finanza, ove ha diretto tutta la gamma dei Reparti territoriali, ha comandato il Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Forlì e le articolazioni incardinate nei Nuclei di Polizia Tributaria di Milano, Torino e Palermo. Attualmente svolge l'incarico di Comandante del Comando Provinciale Imperia. Ha conseguito la laurea in Giurisprudenza indirizzo di economia e la laurea di I livello e specialistica in Scienza della Sicurezza Economico Finanziaria. Ha frequentato svariati corsi sul tema del diritto in genere, tra i quali il Corso di Alta Formazione in "Fiscalità internazionale e gruppi d'impresa" presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano. È stato insignito dell'onorificenza di Cavaliere della Repubblica, con *motu proprio*, dal Presidente della Repubblica ed è Benemerito dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare per le numerose indagini svolte in quel settore. È "Consigliere giuridico qualificato in diritto internazionale umanitario e diritto delle operazioni umanitarie". È stato membro del gruppo di lavoro Controlli Tributari Telematici – Nuove Forme di Tassazione delle Attività Digitali – promosso dall'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario.

È stato docente, anche in sede universitaria, e relatore in corsi e convegni, su temi economico-finanziari ed è autore e coautore di libri e articoli pubblicati sulle riviste nazionali di maggior pregio, nonché coautore di un elaborato pubblicato sulla *Revue européenne et internationale de droit fiscal*.



**TERZO
SETTORE**
FOCUS
Seguono
**Indice ed
estratti**



INDICE

<i>Prefazione</i>	»	9
<i>L'Autore</i>	»	11

CAPITOLO I

**INTRODUZIONE GIURIDICA
ALLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE**

1. Cenni introduttivi alla riforma: codice del Terzo Settore, imprese sociali ed enti non lucrativi	»	13
2. Gli elementi essenziali degli ETS: le finalità, lo scopo e le attività	»	24
3. Le categorie di ETS e gli Enti religiosi civilmente riconosciuti	»	43
4. Il ruolo del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore	»	104
5. L'impresa sociale	»	136
6. L'acquisto della personalità giuridica: ruolo del notaio e patrimonio degli ETS	»	177
7. <i>Governance</i> e controllo	»	183
8. Rapporto con gli <i>stakeholders</i> e i donatori, la raccolta fondi e lo schema di rendiconto	»	192

CAPITOLO II

**QUADRO SISTEMATICO, I POSTULATI,
I PRINCIPI GENERALI E I CRITERI
DI VALUTAZIONE DEL BILANCIO DEGLI ETS**

1. Il bilancio d'esercizio e i suoi schemi	»	201
<i>Mod. A - Stato patrimoniale</i>	»	206
<i>Mod. B - Rendiconto gestionale</i>	»	211
<i>Mod. C - Relazione di missione</i>	»	214
<i>Mod. D - Rendiconto per cassa</i>	»	218
2. Il bilancio sociale: postulati e principi generali	»	229
3. La relazione di missione	»	241

CAPITOLO III

**GLI SCHEMI DI BILANCIO DEGLI ETS
E LA RILEVAZIONE CONTABILE
DELLE VOCI CARATTERIZZANTI**

1. Il patrimonio vincolato, il patrimonio libero e le transazioni non sinallagmatiche	»	247
--	---	-----

2. I ricavi, le liberalità e i contributi	»	252
3. I costi e i proventi figurativi	»	263

CAPITOLO IV

**LA DISCIPLINA DEL CONTROLLO
NEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

1. L'organo di controllo	»	267
<i>La relazione dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore all'assemblea degli associati (o di altro organo equivalente delle Fondazioni) in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio</i>		
	»	318
<i>Relazione dell'organo di controllo</i>		
	»	328
2. L'organo amministrativo	»	331
3. La revisione legale	»	342
<i>Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39</i>		
	»	350
<i>Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari</i>		
	»	353
<i>Esempio di lettera di attestazione per la revisione contabile completa sul bilancio d'esercizio di un Ente del Terzo Settore (ETS) redatto secondo le norme di legge italiane (OIC 35 - ITA GAAP).....</i>		
	»	354
4. Il controllo dell'Amministrazione finanziaria	»	370
5. La legge di bilancio per l'anno 2025: la <i>spending review</i> e i controlli sui contributi pubblici.....	»	396

CAPITOLO V

I NUOVI REGIMI FISCALI PER GLI ETS

1. La fiscalità diretta prevista nel Codice per il Terzo settore	»	399
2. La fiscalità diretta per gli enti non commerciali	»	423
3. Il regime IVA	»	435



delle persone aderenti agli enti associati.

Se successivamente alla costituzione il numero degli associati diviene inferiore, esso deve essere integrato entro un anno, trascorso il quale l'ODV è cancellata dal RUNTS se non formula richiesta di iscrizione in un'altra sezione. Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato possono prevedere l'ammissione come associati di altri ETS o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle organizzazioni di volontariato.

La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di organizzazione di volontariato o l'acronimo ODV.

Per lo svolgimento delle attività, possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. In ogni caso, **il numero dei lavoratori impiegati non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari**. Ai fini del calcolo della quota percentuale di non sono computati i gruppi comunali, intercomunali e provinciali di protezione civile. Le ODV possono trarre le risorse economiche necessarie al loro funzionamento e allo svolgimento della propria attività da fonti diverse, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali e attività di raccolta fondi, nonché quelle secondarie alle attività di interesse generale.

Per queste ultime le organizzazioni di volontariato 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'art. 6 del Codice.

I loro amministratori sono scelti tra le persone fisiche associate ovvero indicate, tra i propri associati, dagli enti associati.

A norma dell'art. 2382 del codice civile non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto⁵⁹, l'inabilitato⁶⁰, il fallito, o chi è stato condannato a una pena che importa l'interdizione, anche

⁵⁹ Art. 414 c.c. “Il maggiore di età e il minore emancipato, i quali si trovano in condizioni di abituale infermità di mente che li rende incapaci di provvedere ai propri interessi, sono interdetti quando ciò è necessario per assicurare la loro adeguata protezione”.

⁶⁰ Art. 415 c.c. “Il maggiore di età infermo di mente, lo stato del quale non è talmente grave da far luogo all'interdizione, può essere inabilitato. Possono anche essere inabilitati coloro che, per prodigalità o per abuso abituale di bevande alcoliche o di stupefacenti, espongono sé o la loro famiglia a gravi pregiudizi economici. Possono infine essere inabilitati il sordo e il cieco dalla nascita o dalla prima infanzia, se non hanno ricevuto un'educazione sufficiente, salva l'applicazione dell'articolo 414 quando risulta che essi sono del tutto incapaci di provvedere ai propri interessi”.

temporanea, dai pubblici uffici⁶¹ o l'incapacità a esercitare uffici direttivi⁶².

Ai componenti degli organi sociali, ad eccezione di quelli dell'organo di controllo di cui all'art. 30, comma 5 del Codice⁶³ che siano in possesso dei

⁶¹ Art. 28 c.p. *“L'interdizione dai pubblici uffici è perpetua o temporanea. L'interdizione perpetua dai pubblici uffici, salvo che dalla legge sia altrimenti disposto, priva il condannato: 1) del diritto di elettorato o di eleggibilità in qualsiasi comizio elettorale, e di ogni altro diritto politico; 2) di ogni pubblico ufficio, di ogni incarico non obbligatorio di pubblico servizio, e della qualità ad essi inerente di pubblico ufficiale o d'incaricato di pubblico servizio; 3) dell'ufficio di tutore o di curatore, anche provvisorio, e di ogni altro ufficio attinente alla tutela o alla cura; 4) dei gradi e delle dignità accademiche, dei titoli, delle decorazioni o di altre pubbliche insegne onorifiche; 5) degli stipendi, delle pensioni e degli assegni che siano a carico dello Stato o di un altro ente pubblico; 6) di ogni diritto onorifico, inerente a qualunque degli uffici, servizi, gradi o titoli e delle qualità, dignità e decorazioni indicati nei numeri precedenti; 7) della capacità di assumere o di acquistare qualsiasi diritto, ufficio, servizio, qualità, grado, titolo, dignità, decorazione e insegna onorifica, indicati nei numeri precedenti. L'interdizione temporanea priva il condannato della capacità di acquistare o di esercitare o di godere, durante l'interdizione, i predetti diritti, uffici, servizi, qualità, gradi, titoli e onorificenze. Essa non può avere una durata inferiore a un anno, né superiore a cinque. La legge determina i casi nei quali l'interdizione dai pubblici uffici è limitata ad alcuni di questi”* e art. 29 c.p. *“La condanna all'ergastolo e la condanna alla reclusione per un tempo non inferiore a cinque anni importano l'interdizione perpetua del condannato dai pubblici uffici; e la condanna alla reclusione per un tempo non inferiore a tre anni importa l'interdizione dai pubblici uffici per la durata di anni cinque. La dichiarazione di abitualità o di professionalità nel delitto, ovvero di tendenza a delinquere, importa l'interdizione perpetua dai pubblici uffici”*.

⁶² Art. 2380-bis c.c. *“La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, secondo comma, e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale. L'istituzione degli assetti di cui all'articolo 2086, secondo comma, spetta esclusivamente agli amministratori. L'amministrazione della società può essere affidata anche a non soci. Quando l'amministrazione è affidata a più persone, queste costituiscono il consiglio di amministrazione. Se lo statuto non stabilisce il numero degli amministratori, ma ne indica solamente un numero massimo e minimo, la determinazione spetta all'assemblea. Il consiglio di amministrazione sceglie tra i suoi componenti il presidente, se questi non è nominato dall'assemblea”* e art. 32 c.p. *“Il condannato all'ergastolo è in stato di interdizione legale. La condanna all'ergastolo importa anche la decadenza dalla responsabilità genitoriale. Il condannato alla reclusione per un tempo non inferiore a cinque anni è, durante la pena, in stato d'interdizione legale; la condanna produce altresì, durante la pena, la sospensione dall'esercizio della responsabilità genitoriale, salvo che il giudice disponga altrimenti. Alla interdizione legale si applicano, per ciò che concerne la disponibilità e l'amministrazione dei beni, nonché la rappresentanza negli atti ad esse relativi, le norme della legge civile sulla interdizione giudiziale”*.

⁶³ Ai componenti si applicano le disposizioni di cui all'art. 2399 c.c. ovvero sia non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio: a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 2382 c.c.; b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo; c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza. La cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori legali e delle società di revisione legale e la perdita dei requisiti previsti dall'ultimo comma dell'art. 2397 c.c. *“Il collegio sindacale si compone di tre o cinque membri effettivi, soci o non soci. Devono inoltre essere nominati due sindaci supplenti. Almeno un membro effettivo ed uno*

requisiti di cui all'art. 2397, secondo comma, del codice civile⁶⁴, non può essere attribuito alcun compenso, salvo il **rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione.**

Alle organizzazioni di volontariato che svolgono l'attività di protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, le norme contenute nel Codice del Terzo settore si applicano nel rispetto delle disposizioni in materia di protezione civile. Alla relativa disciplina si provvede nell'ambito di quanto previsto dall'art. 1, comma 1, lettera d)⁶⁵, della legge 16 marzo 2017, n. 30.

Oltre alle disposizioni generali in materia di imposte sui redditi contenute nell'art. 79 del Codice e delle quali si tratterà nel capitolo V, l'art. 84 elenca le ulteriori **attività che non si considerano commerciali** effettuate dalle organizzazioni di volontariato e svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato. Esse sono:

- attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Nella norma, poi, è espressamente previsto che **i redditi degli immobili**, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte

supplente devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche") sono causa di decadenza dall'ufficio di sindaco. Lo statuto può prevedere altre cause di ineleggibilità o decadenza, nonché cause di incompatibilità e limiti e criteri per il cumulo degli incarichi.

⁶⁴ "... Almeno un membro effettivo ed uno supplente devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche..."

⁶⁵ "... d) disciplina della partecipazione e delle responsabilità dei cittadini, singoli e associati, anche mediante le formazioni di natura professionale, alle attività di protezione civile, con riferimento alla pianificazione delle iniziative da adottare per fronteggiare l'emergenza, alle esercitazioni, alla diffusione della conoscenza e della cultura della protezione civile allo scopo di promuovere la resilienza delle comunità, anche attraverso la consapevolezza dei diritti e dei doveri, e l'adozione di misure di autoprotezione, con particolare attenzione alle persone in condizioni di fragilità sociale e con disabilità, nonché di promuovere e sostenere le organizzazioni di volontariato operanti nello specifico settore, anche attraverso la formazione e l'addestramento dei volontari ad esse appartenenti, favorendone l'integrazione in tutte le attività di protezione civile;..."



cambiamenti di principi contabili sono determinati retroattivamente. Ciò comporta che il cambiamento di un principio contabile è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile e i relativi effetti sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo fermo restando che può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato.

L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile. Pertanto, ai soli fini comparativi, la società deve rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato.

A tal proposito, l'OIC 35 prevede una serie di semplificazioni.

In sostanza, un ETS può applicare il presente principio contabile retrospettivamente ai sensi dell'OIC 29, oppure:

- a. può applicare il presente principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettuare una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso;
- b. può applicare il presente principio contabile prospetticamente (i.e. a partire dall'inizio dell'esercizio in corso), se non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa.

Di conseguenza, per il bilancio d'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2021 ovvero quando è entrato in vigore l'OIC 35, l'ente può:

- a. non presentare il bilancio comparativo 2020;
- b. nel caso di applicazione prospettica, non rilevare al *fair value* le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso del 2021 se la stima risulta eccessivamente onerosa. Qualora l'ente si avvallesse di detta scelta, è tenuto a darne menzione nella relazione di missione.

Mentre lo Stato patrimoniale è invariato rispetto al modello riportato nel D.M. 39/2020, nel rendiconto gestionale esposto nell'"Appendice B" trovano esposizione ulteriori voci evidenziate in grassetto:

– è adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (cambiamenti volontari di principi contabili).

Rendiconto gestionale

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) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Proventi del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Ricavi per presentazioni e cessioni a terzi		
5) Ammortamenti			8) Contributi da enti pubblici		
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
8) Rimanenze iniziali			11) Rimanenze finali		
9) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
10) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
B) Costi e oneri da attività diverse			B) Ricavi, rendite proventi da attività diverse		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		

3) Godimento di 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		
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali					
6) Accantonamento per rischi e oneri			6) Altri ricavi rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi			C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolta fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi (+/-)		
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali			D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Accantonamenti per rischi e oneri			5) Altri proventi		
6) Altri oneri					
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
E) Costi e oneri di supporto generale			E) Proventi di supporto generale		
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 terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
5 bis) svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
8) Accantonamento a riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
9) Utilizzo riserva vincolata per decisione degli organi istituzionali					
Totale			Totale		
Totale oneri e costi			Totale proventi e ricavi		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

Costi e proventi figurativi

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		

Per concludere, si ritiene utile esporre il contenuto della **nota n. 17146 del 15 novembre 2022** rilasciata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Direzione generale del terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, Divisione II afferente ai quesiti in materia di redazione e deposito bilanci da parte degli ETS.

Alla domanda se l'obbligo di deposito del bilancio al RUNTS si debba considerare comprensivo della relazione dell'organo di controllo e del revisore contabile, il Dicastero ha risposto che la ratio delle relazioni dell'organo di

controllo e del revisore prevista dal codice civile è la medesima di quella prevista per gli ETS, integrata in questo caso con i richiami recati dall'art. 30 del Codice, alle specifiche attività ulteriori di cui è incaricato l'organo di controllo.

Le relazioni sono messe, unitamente ai bilanci, a disposizione dell'organo cui è demandata l'approvazione e contengono elementi necessari a consentire a quest'ultimo di formulare il proprio giudizio sull'operato dell'organo amministrativo costituendo, quindi, sotto il profilo sostanziale, documenti che, concorrendo alla formazione della volontà dell'organo competente ad approvare il bilancio, sono allegati al bilancio medesimo, venendo sovente richiamati nelle relative delibere di approvazione finale.

Non possono, pertanto, pur non essendo parte integrante del bilancio, essere considerati documenti logicamente disgiunti dal bilancio di esercizio approvato, che l'ente abbia facoltà di sottrarre alla pubblicazione, limitando in tal modo la conoscibilità da parte dei terzi della situazione dell'ente, fine ultimo che il deposito al RUNTS intende perseguire.

Sotto il profilo sistemico, la ricomprensione all'interno dell'obbligo di deposito di cui all'art. 48, comma 3, del Codice, anche delle suindicate relazioni è avvalorata dalla previsione dell'art. 3, comma 2, che permette, anche in via analogica, di integrare il citato art. 48, comma 3, con l'art. 2435 c.c.³³⁰.

Ulteriori chiarimenti richiesti riguardano le modalità di deposito delle informazioni relative alle raccolte fondi al RUNTS; in particolare se **l'inclusione dei relativi rendiconti nel bilancio supplisca al deposito separato delle rendicontazioni**.

In proposito, premesso che ai sensi dell'art. 7 del Codice, l'attività in questione può avere oltre che carattere occasionale anche carattere abituale, il dicastero rimanda alle espresse linee guida, approvate con il D.M. n. 107 del 9 giugno 2022 contenenti un riepilogo, per ciascuna delle due tipologie di raccolta, dei relativi obblighi di rendicontazione, fornendo indicazioni a seconda che l'ente utilizzi, ai sensi del D.M. n. 39/2020 il bilancio economico patrimoniale (in particolare, oltre allo stato patrimoniale, mod. A, anche il rendiconto economico-gestionale e la relazione di missione, di cui rispettivamente ai

³³⁰ “Entro trenta giorni dall'approvazione una copia del bilancio, corredata dalle relazioni previste dagli articoli 2428 e 2429 e dal verbale di approvazione dell'assemblea o del consiglio di sorveglianza, deve essere, a cura degli amministratori, depositata presso l'ufficio del registro delle imprese o spedita al medesimo ufficio a mezzo di lettera raccomandata.

Entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio le società non aventi azioni quotate in mercati regolamentati sono tenute altresì a depositare per l'iscrizione nel registro delle imprese l'elenco dei soci riferito alla data di approvazione del bilancio, con l'indicazione del numero delle azioni possedute, nonché dei soggetti diversi dai soci che sono titolari di diritti o beneficiari di vincoli sulle azioni medesime. L'elenco deve essere corredata dall'indicazione analitica delle annotazioni effettuate nel libro dei soci a partire dalla data di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente”.