CentroStudi
EntiLocali

FONDAZIONE DEI DOTTORI®
COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI DI AREZZO

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Arezzo

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE: Novità dal 1° gennaio 2026

Dott. Lorenzo Portento - Commercialista e Revisore Legale
Rag. Nicola Sciarra - Commercialista e Revisore Legale

Agenda

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE - PRINCIPI GENERALI E IL RUNTS

Il nuovo quadro normativo
Gli elementi qualificanti e le tipologie di ETS
Il RUNTS: accesso, iscrizione e obblighi di trasparenza

LA NUOVA FISCALITÀ DEGLI ETS DAL 1º GENNAIO 2026

La natura fiscale degli ETS: commerciale o non commerciale
I regimi particolari per Odv e APS
La rivoluzione IVA e la fine delle ONLUS

IL BILANCIO E LA RENDICONTAZIONE SOCIALE

Principi generali e schemi di bilancio
Il bilancio degli ETS per competenza - L'OIC 35
La revisione, il controllo e il bilancio sociale

SESSIONE DOMANDE E RISPOSTE

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE:

Principi Generali e il RUNTS

La Riforma del Terzo Settore: Genesi

01

Legge Delega n. 106/2016

Approvata il 6 giugno 2016 con l'obiettivo di riorganizzare la normativa frammentata sul non-profit. Delega al Governo per decreti legislativi entro 12 mesi.

02

Decreti Attuativi

D.Lgs. 117/2017 - Codice del Terzo Settore

D.Lgs. 112/2017 - Impresa Sociale

D.Lgs. 111/2017 - 5 per mille

La riforma nasce dall'esigenza di superare la frammentazione normativa. Prima esistevano decine di leggi speciali incoerenti. Molte disposizioni fiscali entrano in vigore solo dal 1° gennaio 2026.

Fonte: L. 106/2016 | D.Lgs. 117/2017

Il Codice del Terzo Settore: Struttura

Il D.Lgs. 117/2017 è strutturato in 12 Titoli che regolano organicamente l'intero sistema del Terzo Settore:

Titolo I (artt. 1-3)

Disposizioni generali

Titolo II (artt. 4-9)

ETS in generale

Titolo IX (artt. 45-54)

RUNTS

Titolo X (artt. 79-89)

REGIME FISCALE (dal 1/1/2026)

Il Codice è strutturato in modo organico. I primi titoli definiscono chi sono gli ETS. Il Titolo IX istituisce il RUNTS. Il Titolo X contiene le disposizioni fiscali in vigore dal 2026.

Fonte: D.Lgs. 117/2017

Il Nuovo Quadro Normativo dal 2026

Riferimenti normativi principali

- D.Lgs. 117/2017: Codice del Terzo Settore
- D.L. 146/2021: Modifiche IVA - **PROROGATO AL 2036**
- Titolo X CTS (artt. 79-89): Nuovo regime fiscale IRES

Novità dal 1° gennaio 2026

- **FINE REGIME ONLUS**: Termine iscrizione RUNTS 31 marzo 2026
- Riforma IVA PROROGATA fino al 2036

Dal 1° gennaio 2026 cambia tutto. Importante: il CdM 20 novembre 2025 ha approvato la proroga decennale IVA al 2036. Ricordate: **31 marzo 2026 per le ONLUS**.

Fonte: D.Lgs. 117/2017 | Decreto CdM 20/11/2025

Definizione di ETS

> "Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali..."
>
> Art. 4 D.Lgs. 117/2017

Elementi costitutivi

Natura privata
Enti di carattere privato

Assenza scopo di lucro
Divieto distribuzione utili

Finalità qualificate
Civiche, solidaristiche, utilità sociale

AIG in via esclusiva o principale
Art. 5

Iscrizione RUNTS
Requisito costitutivo

Cinque elementi devono sussistere tutti. Mancando anche uno solo, l'ente non può qualificarsi come ETS. L'iscrizione RUNTS è particolarmente importante.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 4, comma 1

Esclusioni dalla Qualifica di ETS

Art. 4, comma 2 - NON sono ETS

- Amministrazioni pubbliche
- Formazioni e associazioni politiche
- Sindacati
- Associazioni professionali e di categoria
- Associazioni di datori di lavoro

Enti religiosi (art. 4, comma 3)

Possono essere ETS limitatamente alle AIG, con regolamento e contabilità separata.

Conoscere queste esclusioni evita errori di qualificazione. Gli enti religiosi sono un caso particolare con doppio binario interno.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 4, commi 2 e 3

ETS vs Enti Non del Terzo Settore

ENTE DEL TERZO SETTORE (ETS)

- Assenza scopo di lucro
- Finalità civiche/solidaristiche
- AIG in via esclusiva o principale
- Iscrizione al RUNTS
- Regime fiscale: Titolo X CTS

ENTE NON DEL TERZO SETTORE

- NON iscritto al RUNTS
- Regime fiscale: TUIR (artt. 143-149)

IL DISCRIMINE È L'ISCRIZIONE AL RUNTS

Distinzione fondamentale. L'iscrizione è una scelta strategica: vantaggi ma anche obblighi. Assistiamo i clienti nella valutazione costi-benefici.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 4 | DPR 917/1986

I Principi Fondamentali

Principi costituzionali

- **Art. 2 Cost.** - Doveri di solidarietà
- **Art. 18 Cost.** - Libertà di associazione
- **Art. 118, comma 4, Cost.** - Sussidiarietà orizzontale

Principi operativi (art. 1 CTS)

Solidarietà

Perseguimento del bene comune

Sussidiarietà

Integrazione con azione pubblica

Partecipazione

Coinvolgimento attivo cittadini

Il CTS si fonda su solide basi costituzionali. La Corte Cost. sent. 131/2020 ha valorizzato il principio di sussidiarietà orizzontale.

Fonte: Costituzione, artt. 2, 18, 118 | D.Lgs. 117/2017, art. 1

Il Divieto di Distribuzione Utili

> Il patrimonio è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche e solidaristiche.
>
> Art. 8 CTS - Patrimonio e destinazione

Divieti specifici (art. 8, comma 3)

- Distribuzione diretta o indiretta di utili, avanzi, fondi, riserve
- Distribuzione a fondatori, associati, lavoratori, amministratori

Distribuzione indiretta

- Compensi superiori a quelli previsti per enti omologhi
- Compensi a lavoratori +40% rispetto CCNL
- Acquisti/vendite a prezzi non di mercato

Il divieto è il cuore dell'identità non-profit. Compensi eccessivi, prezzi gonfiati, condizioni di favore violano il divieto. **La violazione comporta perdita qualifica ETS.**

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 8

Devoluzione del Patrimonio

In caso di estinzione, il patrimonio è devoluto, previo parere positivo Ufficio RUNTS, ad altri ETS o alla Fondazione Italia Sociale.

Art. 9 CTS - Devoluzione

Delibera organo competente

Richiesta parere Ufficio RUNTS

Acquisizione parere positivo (silenzio-assenso 30 giorni)

Esecuzione devoluzione

Clausola statutaria obbligatoria

Lo statuto deve contenere la clausola di devoluzione (art. 21). Senza, no iscrizione RUNTS.

La devoluzione garantisce che le risorse rimangano nel Terzo Settore. La Fondazione Italia Sociale è il destinatario residuale.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 9 e 21

Le 7 Tipologie di ETS

Art. 4 - Elenco tipologie:

ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO (ODV) artt. 32-34	**ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS)** artt. 35-36	**ENTI FILANTROPICI** artt. 37-39
IMPRESE SOCIALI D.Lgs. 112/2017	**COOPERATIVE SOCIALI** L. 381/1991	**RETI ASSOCIATIVE** art. 41
SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO artt. 42-44		

+ ALTRI ETS: Associazioni, fondazioni e altri enti privati con finalità solidaristiche che si iscrivono al RUNTS.

Sette tipologie specifiche più categoria residuale. La scelta ha conseguenze significative sia in termini di governance che di regime fiscale.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 4

ODV: Organizzazioni di Volontariato

> ETS in forma associativa da almeno 7 persone fisiche o 3 ODV, che svolge AIG prevalentemente in favore di terzi avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato.
>
> Definizione (art. 32)

Caratteristiche distintive

- **Prevalenza del volontariato:** attività svolta prevalentemente dai volontari
- **Attività verso terzi:** prevalentemente a beneficio di soggetti esterni
- **Limite lavoratori (art. 33):** max 50% volontari o 5% associati

Le ODV sono la forma più pura di volontariato organizzato. Godono di regime fiscale particolarmente favorevole (art. 84 CTS). Circolare MLPS n. 2/2019 sulla 'prevalenza'.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 32-34 | Circ. MLPS n. 2/2019

APS: Associazioni di Promozione Sociale

> ETS in forma associativa da almeno 7 persone fisiche o 3 APS, che svolge AIG in favore di associati, familiari o terzi con prevalente attività volontaria.
>
> Definizione (art. 35)

Differenze rispetto alle ODV

APS

Destinatari: anche associati e familiari

Natura: anche mutualistica

ODV

Destinatari: prevalentemente terzi

Natura: principalmente altruistica

Limite lavoratori (art. 36)

Stesso regime ODV: max 50% volontari o 5% associati.

Le APS sono la tipologia più diffusa. La differenza fondamentale è che possono operare a beneficio dei propri associati. Regime fiscale art. 85 CTS con de-commercializzazione verso associati.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 35-36

Enti Filantropici

> ETS in forma di associazione riconosciuta o fondazione che persegue finalità filantropiche mediante erogazione di denaro, beni o servizi.
>
> Definizione (art. 37)

Forma giuridica

Solo associazioni riconosciute o fondazioni

Attività principale

Erogazione (grant-making)

Trasparenza (art. 38)

Pubblicazione annuale erogazioni

Novità del CTS per le fondazioni di erogazione. Richiedono personalità giuridica. Regime fiscale art. 84, comma 2: esenzione IRES su redditi immobiliari.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 37-39

Imprese Sociali e Cooperative Sociali

IMPRESE SOCIALI (D.Lgs. 112/2017)

- **Definizione:** enti che esercitano attività d'impresa di interesse generale
- **Forme possibili:** tutti gli enti privati, incluse società
- **Distribuzione utili:** parzialmente consentita (max 50%)

COOPERATIVE SOCIALI (L. 381/1991)

- **Tipo A:** servizi socio-sanitari, assistenziali, educativi
- **Tipo B:** inserimento lavorativo persone svantaggiate (≥30%)
- **Qualifica:** IMPRESE SOCIALI DI DIRITTO

Il braccio imprenditoriale del TS. Possono avere forma societaria. Art. 18 D.Lgs. 112/2017: detassazione utili reinvestiti dal 2026.

Fonte: D.Lgs. 112/2017 | L. 381/1991

Reti Associative e SMS

RETI ASSOCIATIVE (art. 41)

- **Definizione:** associazioni che associano ETS
- **Reti nazionali:** ≥100 ETS o ≥20 fondazioni in ≥5 regioni
- **Funzioni:** rappresentanza, coordinamento, assistenza

SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO (artt. 42-44)

- **Origine:** prima forma di solidarietà (L. 3818/1886)
- **Finalità:** assistenza reciproca tra soci
- **D.L. 73/2022:** applicazione regime fiscale APS

Le reti svolgono coordinamento fondamentale e possono controllare gli ETS associati. Le SMS sono la forma più antica, ora equiparate fiscalmente alle APS.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 41-44 | D.L. 73/2022

Le Attività di Interesse Generale

> Gli ETS esercitano in via esclusiva o principale una o più AIG per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.
>
> Art. 5 CTS - Definizione

Caratteristiche elenco

Tassativo
Solo le attività elencate sono AIG

Aggiornabile
Con DPCM su proposta MLPS

26 lettere
Dalla a) alla z)

'Esclusiva o principale'

- **Esclusiva:** l'ente svolge SOLO AIG
- **Principale:** le AIG prevalgono sulle attività diverse

L'elenco AIG è il cuore operativo del CTS. Un ente deve svolgere ALMENO una di queste attività. Il DPCM 27/7/2021 ha già ampliato alcune lettere.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 5 | DPCM 27/7/2021

AIG: Area Socio-Sanitaria (lett. a-c)

a) Interventi e servizi sociali

- Riferimento: L. 328/2000, L. 104/1992, L. 112/2016
- Centri diurni, assistenza domiciliare, comunità alloggio

b) Interventi e prestazioni sanitarie

- Diagnosi, cura, riabilitazione
- Servizi ambulatoriali, poliambulatori

c) Prestazioni socio-sanitarie

- Riferimento: DPCM 14/02/2001
- RSA, hospice, strutture residenziali

L'area socio-sanitaria è storicamente la più presidiata dal TS. Per ETS che gestiscono strutture sanitarie occorre verificare autorizzazione e accreditamento regionali.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 5, lett. a), b), c)

AIG: Educazione e Formazione (lett. d, g, l)

d) Educazione, istruzione, formazione professionale

- Riferimento: L. 53/2003
- Scuole paritarie, centri formazione, doposcuola

g) Formazione universitaria e post-universitaria

- Attività extra-curriculari, orientamento, tutoraggio

l) Formazione extra-scolastica

- Prevenzione dispersione scolastica
- Centri estivi, ludoteche, oratori

Area educativa molto ampia. I centri estivi, ludoteche, oratori rientrano nella lett. l). Le scuole paritarie gestite da enti non-profit possono essere ETS.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 5, lett. d), g), l)

AIG: Cultura e Ambiente (lett. e, f, i)

e) Tutela e valorizzazione ambiente

ESCLUSA: raccolta e riciclaggio rifiuti

Educazione ambientale, aree protette

f) Valorizzazione patrimonio culturale

Riferimento: D.Lgs. 42/2004

Musei, biblioteche, archivi

i) Attività culturali, artistiche, ricreative

Di interesse sociale

Mostre, concerti, circoli culturali

L'esclusione rifiuti dalla lett. e) è importante. La lettera i) copre attività culturali in senso ampio ma serve finalità solidaristica.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 5, lett. e), f), i)

AIG: Altre Aree (lett. h, n, p, t)

h) Ricerca scientifica di interesse sociale

- Diffusione gratuita risultati
- Regime fiscale speciale art. 79, comma 3

n) Cooperazione allo sviluppo

- Riferimento: L. 125/2014
- ONG riconosciute

p) Inserimento lavorativo

- Lavoratori svantaggiati (Reg. UE 651/2014)
- Cooperative sociali tipo B

t) Attività sportive dilettantistiche

- Riferimento: D.Lgs. 36/2021
- Le ASD possono iscriversi al RUNTS

La ricerca sociale ha condizioni stringenti. Lo sport dilettantistico (lett. t) crea possibilità di doppia iscrizione RAS + RUNTS.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 5 | D.Lgs. 36/2021

AIG: Solidarietà e Diritti (lett. u-z)

- **u) Beneficenza**
  Sostegno economico, cessione gratuita alimenti (L. 166/2016)
- **v) Cultura della legalità**
  Non violenza, difesa non armata, servizio civile
- **w) Diritti**
  Diritti umani, civili, sociali, pari opportunità
- **x) Adozioni internazionali**
  Enti autorizzati CAI (L. 184/1983)
- **y) Protezione civile**
  D.Lgs. 1/2018, associazioni iscritte elenco nazionale
- **z) Riqualificazione beni pubblici**
  Beni confiscati alla criminalità (L. 109/1996)

Ambiti eterogenei ma accomunati dalla finalità solidaristica. La protezione civile è un settore molto organizzato.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 5, lett. u)-z)

Le Attività Diverse (Art. 6 CTS)

> Gli ETS possono esercitare attività diverse a condizione che lo statuto lo consenta e siano secondarie e strumentali.
>
> Definizione (art. 6, comma 1)

Requisito di SECONDARIETÀ

- Le attività diverse non possono essere prevalenti
- Valutazione su base annuale

Requisito di STRUMENTALITÀ

- Devono essere funzionali alle finalità dell'ente
- Devono sostenere economicamente le AIG

Le attività diverse sono tutte quelle non nell'art. 5. I due requisiti devono sussistere entrambi. Se diventano prevalenti, **rischio perdita qualifica ETS**.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 6

Criteri di Secondarietà (D.M. 107/2021)

Due criteri alternativi

CRITERIO A (ricavi)

Ricavi attività diverse ≤ **30%** entrate totali

CRITERIO B (risorse)

Ricavi attività diverse ≤ **66%** costi effettivi per AIG

Scelta del criterio

- L'ente può scegliere quale criterio applicare
- Basta rispettare UNO dei due

Documentazione (art. 13, comma 6)

L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario nella relazione di missione.

Il D.M. 107/2021 ha chiarito i criteri. Il criterio B considera anche il volontariato valorizzato: un ETS con molti volontari può superare il 30% rispettando il criterio B.

Fonte: D.M. MLPS n. 107/2021

Il RUNTS: Introduzione

Cos'è il RUNTS

- Registro Unico Nazionale del Terzo Settore
- Istituito presso il Ministero del Lavoro
- Gestito operativamente da Regioni e Province autonome
- Operativo dal 23 novembre 2021

Caratteristiche

Pubblico

Accessibile a tutti in via telematica

Costitutivo

L'iscrizione è requisito essenziale per qualifica ETS

Il RUNTS è il cuore operativo della riforma. Ha sostituito i registri separati (ODV, APS, ONLUS). Senza iscrizione non si è ETS. Portale: servizi.lavoro.gov.it

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 45-54 | D.M. 106/2020

Le 7 Sezioni del RUNTS

Art. 46 CTS - Struttura:

1. **Organizzazioni di Volontariato (ODV)**
2. **Associazioni di Promozione Sociale (APS)**
3. **Enti Filantropici**
4. **Imprese Sociali (incluse cooperative sociali)**
5. **Reti Associative**
6. **Società di Mutuo Soccorso**
7. **Altri Enti del Terzo Settore**

Regola iscrizione unica: Nessun ente può essere in due sezioni, ad eccezione delle reti associative.

Le sezioni corrispondono alle tipologie art. 4. La sezione g) 'Altri ETS' accoglie associazioni e fondazioni che non rientrano nelle tipologie specifiche.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 46

Procedura di Iscrizione al RUNTS

Art. 47 CTS - Iter

Presentazione domanda

Telematica all'Ufficio regionale

Documentazione

Atto costitutivo, statuto, organigramma

Verifica requisiti

60 giorni

Iscrizione

Attribuzione codice RUNTS

Termini procedurali

- **60 giorni:** termine verifica
- **Sospensione:** max 60 giorni per integrazioni
- **Silenzio-diniego:** decorsi i termini

Procedura interamente telematica. Serve SPID del rappresentante legale.
L'Ufficio verifica conformità statuto alle clausole obbligatorie art. 21.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 47 | Circ. MLPS n. 9/2022

Contenuto Obbligatorio dello Statuto

Art. 21 CTS - Clausole obbligatorie:

Denominazione
Con indicazione ETS/ODV/APS

Sede legale

Patrimonio e risorse economiche

Finalità e oggetto sociale
Con riferimento art. 5

Criteri ammissione ed esclusione associati

Organi sociali e competenze

Devoluzione patrimonio in caso di scioglimento

Conseguenze: Se manca anche una sola clausola, l'iscrizione viene rifiutata.

Verificare sempre la conformità statutaria prima di presentare domanda.
La clausola sulla devoluzione è particolarmente importante.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 21

Obblighi di Trasparenza

Obblighi derivanti dall'iscrizione

Deposito bilancio annuale
Entro 30 giugno (art. 48)

Comunicazione variazioni
Entro 30 giorni

Aggiornamento cariche
Entro 30 giorni dalla nomina

Deposito modifiche statutarie
Prima dell'efficacia

Pubblicità nel RUNTS

- ✓ Denominazione, sede, data costituzione, CF
- ✓ Attività di interesse generale svolte
- ✓ Cariche sociali e rappresentanti legali
- ✓ La pubblicità è un principio cardine.
- ✓ Il RUNTS è pubblico e consultabile.
- ✓ Consiglio ai clienti di nominare un responsabile per scadenze RUNTS.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 48-50

Vigilanza e Controllo

Art. 92 CTS - Attività del Ministero

- Vigila sul sistema di registrazione
- Monitora gli Uffici RUNTS regionali
- Promuove l'autocontrollo

Art. 93 CTS - Finalità dei controlli

- Verifica sussistenza requisiti per iscrizione
- Verifica perseguimento finalità civiche
- Verifica conformità attività a statuto
- Verifica obblighi di trasparenza

Sistema di controllo multilivello. I controlli non sono solo formali: si verifica che l'ente persegua effettivamente le finalità dichiarate.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 92-93

Il Sistema Sanzionatorio

Art. 91 CTS - Sanzioni amministrative

Omessa comunicazione variazioni

Da €1.000 a €10.000

Mancato deposito bilanci

Da €1.000 a €10.000

Uso illegittimo denominazione

Da €2.500 a €10.000

Uso illegittimo per erogazioni

Sanzione RADDOPPIATA

Conseguenze ulteriori

- Cancellazione dal RUNTS per gravi violazioni
- Perdita benefici fiscali
- Esclusione da contributi pubblici e 5‰

Le sanzioni sono significative. Sensibilizzare i clienti sul rispetto delle scadenze. La cancellazione comporta perdita benefici dall'esercizio successivo.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 91

La Transizione delle ONLUS

Art. 104 CTS - Fine regime ONLUS

Dal 1° gennaio 2026 la qualifica di ONLUS cessa di esistere. Il D.Lgs. 460/1997 è abrogato.

SCADENZA: 31 MARZO 2026

Termine ultimo per domanda iscrizione RUNTS.

Opzioni per le ONLUS

OPZIONE A - Iscriversi al RUNTS

Mantiene benefici

OPZIONE B - NON iscriversi

OBBLIGO DEVOLUZIONE incremento patrimoniale

La fine delle ONLUS è un passaggio epocale. Chi non si iscrive deve devolvere tutto l'incremento patrimoniale accumulato negli anni. Contattare urgentemente i clienti ONLUS.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 101 e 104

Rapporti tra ETS e PA

> Le PA assicurano il coinvolgimento attivo degli ETS nella programmazione e organizzazione dei servizi.
>
> Art. 55 CTS - Sussidiarietà

Strumenti di collaborazione

Co-programmazione (comma 2)
Individuazione bisogni e risorse

Co-progettazione (comma 3)
Definizione e attuazione interventi

Convenzioni (artt. 56-57)
Affidamento diretto a ODV/APS

Sentenza Corte Cost. 131/2020: Co-programmazione e co-progettazione NON sono procedure di affidamento ma amministrazione condivisa.

L'art. 55 è tra le norme più innovative.
La Corte Cost. ha legittimato pienamente questi strumenti, distinguendoli dalle gare d'appalto.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 55 | Corte Cost. 131/2020

Convenzioni con ODV e APS

Art. 56 CTS - Convenzioni

- Le PA possono stipulare convenzioni con ODV/APS iscritte da ≥6 mesi
- Per servizi in favore di terzi
- Procedura comparativa semplificata

Contenuto convenzione

- **Oggetto, durata, modalità svolgimento**
- **Numero volontari e ore attività**
- **Rimborsi spese e costi**
- **Forme di verifica e controllo**

Art. 57 - Trasporto sanitario

Affidamento diretto a ODV per emergenza e urgenza.

Le convenzioni sono strumento privilegiato per ODV/APS. La PA affida direttamente senza gara, ma con procedura comparativa. Solo rimborsi spese, non corrispettivi.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 56-57

L'Amministrazione Condivisa: Quadro Generale

Il paradigma dell'Amministrazione Condivisa

L'art. 55 del CTS introduce un modello di rapporto tra PA ed ETS alternativo al tradizionale rapporto contrattuale basato sulla logica del mercato e della concorrenza.

Caratteristiche distintive

Non sinallagmaticità
Il rapporto non si fonda sullo scambio prestazione-corrispett

Convergenza di obiettivi
PA ed ETS condividono finalità di interesse generale

Aggregazione di risorse
Pubbliche e private per programmazione e progettazione co

Co-responsabilità
Dalla co-costruzione del progetto alla conclusione delle attività

Disapplicazione del Codice dei Contratti

Gli istituti del Titolo VII CTS (artt. 55-57) operano in regime di trasparenza ex L. 241/1990, non secondo le regole del Codice dei Contratti

Questo è il cambio di paradigma fondamentale. La PA non 'acquista' servizi dagli ETS, ma costruisce insieme a loro interventi per la comunità. È l'attuazione concreta dell'art. 118, comma 4, Cost.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 55 | L. 241/1990 | D.M. 72/2021

La Sentenza Corte Cost. 131/2020

Portata storica della sentenza

La sentenza n. 131/2020 della Corte Costituzionale rappresenta una pietra miliare nella storia del diritto del Terzo Settore italiano. Ha definitivamente legittimato il modello di amministrazione condivisa.

Principi affermati

Sussidiarietà orizzontale

L'art. 55 CTS è una delle più significative attuazioni del principio di sussidiarietà orizzontale valorizzato dall'art. 118, comma 4, Cost.

Superamento paradigma bipolare

Viene superata l'idea per cui solo l'azione pubblica è intrinsecamente idonea allo svolgimento di attività di interesse generale

Rapporto alternativo al mercato

Co-programmazione e co-progettazione sono un canale di amministrazione condivisa, alternativo a quello del profitto e del mercato

Se vi viene chiesto 'ma non bisogna fare la gara?', la risposta è nella sentenza 131/2020: gli istituti collaborativi del CTS sono cosa diversa dagli appalti.

Fonte: Corte Cost. sent. 26 giugno 2020, n. 131

Le Linee Guida D.M. 72/2021

Il Decreto Ministeriale 31 marzo 2021, n. 72

Le Linee Guida ministeriali completano il quadro normativo, fornendo orientamenti operativi per l'attuazione degli artt. 55-57 CTS.

Contenuto delle Linee Guida

Contesti oggettivi e soggettivi

Definizione degli ambiti di applicazione

Caratteri distintivi

Differenze tra rapporti collaborativi e appalti/concessioni

Procedimenti amministrativi

Fasi e modalità di co-programmazione e co-progettazione

Convenzioni

Disciplina specifica per ODV e APS

Il D.M. 72/2021 è un documento operativo essenziale. Consiglio di studiarlo attentamente quando assistete clienti ETS nei rapporti con la PA.

Fonte: D.M. MLPS n. 72 del 31/03/2021

La Co-programmazione (Art. 55, comma 2)

La co-programmazione è finalizzata all'individuazione, da parte della PA procedente, dei bisogni da soddisfare, degli interventi necessari, delle modalità di realizzazione e delle risorse disponibili.

Definizione normativa

Fasi del procedimento

Pubblicazione avviso

La PA comunica l'intenzione di avviare la co-programmazione

Raccolta manifestazioni

Gli ETS interessati presentano candidatura

Analisi condivisa

Individuazione bisogni, interventi necessari, risorse disponibili

Documento di sintesi

Formalizzazione degli esiti

La co-programmazione è la fase 'alta' del rapporto PA-ETS. Gli ETS partecipano alla definizione delle politiche, non solo alla loro attuazi

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 55, comma 2 | D.M. 72/2021

La Co-progettazione (Art. 55, comma 3)

> La co-progettazione è finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti.
>
> Definizione normativa

Differenze rispetto alla co-programmazione

Co-programmazione

Livello strategico (quali bisogni? quali interventi?)

Co-progettazione

Livello operativo (come realizzare gli interventi?)

Forme di attivazione

- **Su iniziativa della PA:** la PA pubblica avviso per raccogliere proposte progettuali
- **Su iniziativa degli ETS:** gli ETS presentano proposta progettuale alla PA

La co-progettazione è lo strumento più utilizzato.
Non è un appalto mascherato: non c'è un 'prezzo' ma risorse condivise. Non soggetto a IVA.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 55, comma 3 | D.M. 72/2021

L'Accreditamento (Art. 55, comma 4)

Definizione

L'accreditamento è una forma di individuazione degli ETS partner attraverso la verifica di requisiti predefiniti.

Principi da rispettare

Trasparenza

Pubblicazione criteri e modalità

Imparzialità

Parità di trattamento tra tutti gli ETS richiedenti

Partecipazione

Accesso aperto a tutti gli ETS in possesso dei requisiti

Utilizzo tipico

L'accreditamento è particolarmente adatto per servizi continuativi dove più ETS possono operare in parallelo.
L'accreditamento crea un 'albo' di ETS qualificati per determinati servizi.
Strumento flessibile per attivare rapidamente collaborazioni.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 55, comma 4 | D.M. 72/2021

I Rapporti con gli Enti Locali

Gli Enti Locali come interlocutori naturali

Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni sono i destinatari principali degli istituti collaborativi del CTS.

Ambiti di collaborazione tipici

Servizi sociali

Assistenza anziani, disabili, minori

Educazione

Doposcuola, centri estivi, formazione

Cultura

Valorizzazione patrimonio culturale

Ambiente

Tutela ambientale, manutenzione verde

Per noi commercialisti che assistiamo ETS locali, il rapporto con il Comune è spesso determinante. Conoscere questi strumenti permette di orientare i clienti.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 55 | L. 328/2000

Obblighi di Trasparenza nei Rapporti PA-ETS

Principio generale

I rapporti collaborativi devono rispettare i principi di trasparenza ex L. 241/1990 e D.Lgs. 33/2013.

Obblighi per le PA

- Pubblicazione atti: avvisi sul sito istituzionale
- Amministrazione trasparente: pubblicazione provvedimenti finali

Obblighi per gli ETS

- Rendicontazione analitica delle risorse ricevute
- Documentazione delle attività svolte
- Conservazione documentazione per controlli

La trasparenza è fondamentale. Anche senza gara, tutto deve essere tracciabile e motivato. Assistiamo i clienti nella corretta rendicontazione.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 93 | L. 241/1990 | D.Lgs. 33/2013

Profili Fiscali dei Rapporti PA-ETS

Contributi PA e non commercialità (art. 79, comma 4)

I contributi corrisposti dalle PA per lo svolgimento di AIG sono considerati non imponibili per gli ETS non commerciali.

Esclusione dalla 'bilancia virtuale' (art. 79, comma 5)

I proventi da convenzioni con la PA per AIG NON concorrono al calcolo per la determinazione della commercialità dell'ente.

IVA nelle co-progettazioni

Le risorse riconosciute in convenzione/co-progettazione non sono soggette a IVA in assenza di sinallagmaticità.

- Le convenzioni PA sono fiscalmente neutre per l'ETS non commerciale. Non fatturate, non concorrono alla commercialità. Ma servono rendicontazioni precise!

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 79, commi 4 e 5 | DPR 633/1972

Sintesi: Confronto tra Modelli

APPALTO (Codice Contratti)

- Logica di mercato e concorrenza
- Rapporto sinallagmatico (prestazione vs corrispettivo)
- PA definisce tutto, operatore esegue
- Soggetto a IVA
- D.Lgs. 36/2023

AMMINISTRAZIONE CONDIVISA (CTS)

- Logica di sussidiarietà e solidarietà
- Rapporto non sinallagmatico (convergenza obiettivi)
- PA ed ETS co-costruiscono insieme
- Contributi ex art. 12 L. 241/90 (no IVA)
- D.Lgs. 117/2017

Non c'è elusione delle gare, ma applicazione di un modello giuridico diverso, legittimato dalla Corte Costituzionale.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 55-57 | D.Lgs. 36/2023, art. 6 | Corte Cost. 131/2020

Il 5 Per Mille IRPEF

Art. 76 CTS - Accesso al 5‰

Gli ETS iscritti al RUNTS sono ammessi al riparto del 5 per mille.

Requisiti

Iscrizione al RUNTS

Accreditamento annuale presso Agenzia Entrate

Rispetto obblighi di rendicontazione

Obblighi di rendicontazione

- Rendiconto somme percepite (entro 12 mesi)
- Conservazione per 10 anni
- Pubblicazione se importo >20.000€

Il 5‰ è risorsa importante. Gli ETS iscritti RUNTS accedono automaticamente. Attenzione alla rendicontazione: mancanza = obbligo restituzione.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 76 | DPCM 23/07/2020

Agevolazioni Fiscali

Art. 81 CTS - Social Bonus

- Credito d'imposta 65% per erogazioni liberali
- Per recupero immobili pubblici o confiscati

Art. 82 CTS - Imposta di registro

- Atti costitutivi e modifiche: registro in misura fissa
- ODV: esenzione imposta registro

Art. 83 CTS - Altre agevolazioni

- Esenzione bollo per ODV
- Esenzioni IMU per immobili destinati alle AIG

Il Social Bonus incentiva donazioni per recupero beni pubblici: credito al 65%. L'esenzione IMU richiede effettivo utilizzo per attività istituzionali.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 81-83

Caso Pratico 1: Associazione Culturale

Scenario

Associazione culturale non riconosciuta che organizza concerti e mostre.

Entrate: quote, biglietti, contributi comunali.

Analisi

- **AIG:** lett. i) 'attività culturali di interesse sociale'
- **Tipologia:** APS (se prevalenza volontariato) o Altro ETS
- **Secondarietà:** verificare se biglietti >30% entrate

Adempimenti

- Adeguare statuto a clausole art. 21
- Inserire riferimento art. 5, lett. i)
- Prevedere clausola devoluzione

Caso tipico. La scelta tra APS e Altro ETS dipende dalla prevalenza del volontariato. L'APS ha vantaggi fiscali maggiori ma requisiti più stringenti.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 5, 6, 35

Caso Pratico 2: ONLUS Sanitaria

Scenario

Fondazione ONLUS che gestisce poliambulatorio convenzionato SSN. Ricavi €800.000, donazioni €100.000.

Analisi

- **AIG:** lett. b) 'prestazioni sanitarie'
- **Tipologia:** Altro ETS o Impresa Sociale
- **Scadenza:** domanda RUNTS entro 31/03/2026

Conseguenze mancata iscrizione

Perdita qualifica ONLUS	**Obbligo devoluzione incremento patrimoniale**	**Tassazione ordinaria IRES**

Le ONLUS sanitarie sono complesse. Se attività prevalentemente imprenditoriale, valutare impresa sociale.
Urgenza: scadenza 31 marzo 2026.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 101, 104 | D.Lgs. 112/2017

Caso Pratico 3: ASD

Scenario

ASD che gestisce palestra e corsi sportivi. Attualmente regime L. 398/1991. Ricavi €120.000.

Opzioni

Rimanere ASD

Mantiene L. 398, solo RAS

Diventare ETS

Doppia iscrizione RAS+RUNTS, perde 398

Confronto regimi fiscali

- **L. 398/1991:** coefficiente 3%, IVA forfettaria 50%
- **Art. 86 CTS (APS):** coefficiente 3% (simile)

Le ASD hanno scelta strategica. Se attività puramente sportiva, rimanere ASD può essere conveniente. L'ETS dà accesso a 5‰ e co-progettazione PA.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 86 | L. 398/1991

Check-list Iscrizione RUNTS

Verifica preliminare

☐ L'ente ha finalità civiche/solidaristiche?
☐ Svolge AIG (art. 5)?
☐ Ha assenza scopo di lucro?
☐ Non rientra nelle esclusioni art. 4, comma 2?

Verifica statutaria

☐ Denominazione contiene ETS/tipologia?
☐ Oggetto indica AIG ex art. 5?
☐ Prevista clausola divieto distribuzione utili?
☐ Prevista clausola devoluzione patrimonio?

Documentazione

☐ Atto costitutivo e statuto vigente
☐ Ultimo bilancio approvato
☐ SPID rappresentante legale

Check-list operativa.

Gli errori più comuni: dimenticare clausola devoluzione, non aggiornare denominazione.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, artt. 21, 25 | D.M. 106/2020

Accesso al Portale RUNTS

Portale RUNTS

- **URL:** servizi.lavoro.gov.it → RUNTS
- **Accesso:** SPID, CIE o CNS del rappresentante legale
- **Delega:** possibile delegare professionista

Sezioni del portale

Ricerca pubblica
Consultazione dati ETS (accesso libero)

Area riservata
Gestione pratiche, depositi

Modulistica
Modelli standard

Il portale è lo strumento esclusivo. Non esistono procedure cartacee. Il rappresentante legale può delegare un professionista: fondamentale per noi commercialisti.

Fonte: servizi.lavoro.gov.it | D.M. 106/2020

Tempistiche e Scadenze Critiche

SCADENZE DAL 1° GENNAIO 2026

1

1° gennaio 2026
Entrata in vigore Titolo X CTS

2

1° gennaio 2026
Fine qualifica ONLUS

3

1° gennaio 2026
Fine regime L. 398 per non sportivi

4

31 marzo 2026
Termine domanda RUNTS per ONLUS

SCADENZE ANNUALI ETS

→ **Entro 30 giugno: deposito bilancio RUNTS**

→ **Entro 30 giorni: comunicazione variazioni**

PROROGA IVA

Al 1° gennaio 2036: modifiche art. 4 DPR 633/72 (Decreto CdM 20/11/2025)

Fonte: D.Lgs. 117/2017 | Decreto CdM 20/11/2025

Trasmigrazione dai Registri

Registri sostituiti dal RUNTS

- Registri regionali ODV (L. 266/1991)
- Registri regionali APS (L. 383/2000)
- Albo imprese sociali
- Anagrafe ONLUS

Processo trasmigrazione

1	2	3
Ex ODV/APS	**ONLUS**	**Altri enti**
Trasmigrazione automatica (verifica d'ufficio)	Domanda volontaria entro 31/03/2026	Domanda ex novo

La trasmigrazione ex ODV/APS è stata automatica ma soggetta a verifica conformità statuto. Verificare lo stato delle pratiche dei propri clienti.

Fonte: D.Lgs. 117/2017, art. 101 | D.M. 106/2020

Sintesi: I 5 Pilastri della Riforma

1	**IDENTITÀ** Definizione unitaria ETS, elenco AIG, divieto distribuzione utili
2	**TRASPARENZA** RUNTS pubblico, obblighi di bilancio e rendicontazione
3	**FISCALITÀ** Titolo X CTS (dal 1/1/2026), regimi particolari ODV/APS
4	**SUSSIDIARIETÀ** Co-programmazione e co-progettazione con PA, convenzioni
5	**CONTROLLO** Vigilanza multilivello, sistema sanzionatorio

Cosa Fare Adesso

Azioni immediate per ONLUS

- Verificare conformità statuto
- Convocare assemblea per adeguamento
- Preparare documentazione RUNTS
- Presentare domanda ENTRO 31 MARZO 2026

Azioni per altri enti non-profit

- Valutare convenienza iscrizione (costi vs benefici)
- Se conveniente, adeguare statuto
- Se non conveniente, rimanere ente non ETS (TUIR)

Per ETS già iscritti

- Verificare stato pratica trasmigrazione
- Rispondere a richieste integrazione
- Adempiere obblighi annuali

Risorse e Riferimenti

Normativa

- D.Lgs. 117/2017 - Codice del Terzo Settore
- D.Lgs. 112/2017 - Impresa sociale
- D.M. 106/2020 - Regolamento RUNTS
- D.M. 107/2021 - Criteri secondarietà

Portali

- **RUNTS:** servizi.lavoro.gov.it
- **Italia non profit:** italianonprofit.it
- **Cantiere Terzo Settore:** cantiereterzosettore.it

Prassi

- Circolare MLPS n. 9/2022 (chiarimenti RUNTS)
- Linee Guida ANAC n. 17/2020 (rapporti PA-ETS)

Riferimenti essenziali per approfondire. Il portale RUNTS è lo strumento operativo principale.

Domande Frequenti (FAQ)

D: Un'associazione deve obbligatoriamente iscriversi al RUNTS?

R: No, l'iscrizione è volontaria. Ma senza iscrizione non si è ETS e non si accede ai benefici.

D: Le ONLUS devono iscriversi al RUNTS?

R: Sì, entro il 31 marzo 2026, altrimenti perdono la qualifica e devono devolvere l'incremento patrimoniale.

D: Il regime L. 398/1991 è ancora applicabile?

R: Dal 2026 solo per ASD/SSD. Per altri enti non è più applicabile.

D: La riforma IVA è in vigore?

R: No, è stata prorogata al 2036 (Decreto CdM 20/11/2025).

Gli Errori da Evitare

Errori statutari

- Dimenticare clausola devoluzione patrimonio
- Non aggiornare denominazione
- Non prevedere competenze assemblea minime

Errori procedurali

- Presentare domanda senza SPID valido
- Non rispondere a richieste integrazione
- Non rispettare scadenze comunicazioni

Errori strategici

- Iscriversi senza valutare costi-benefici
- Non considerare alternativa impresa sociale
- Sottovalutare obblighi di trasparenza

Questi errori sono frequenti. Verificate sempre la conformità statutaria prima della domanda e assistete i clienti nella valutazione strategica.

FINE SEZIONE 1

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE: Principi Generali e il RUNTS

A seguire:

SEZIONE 2
La nuova fiscalità degli ETS dal 1º gennaio 2026

- Concludiamo la sezione giuridica. Dopo la pausa affronteremo la fiscalità degli ETS