Il Bilancio e la Rendicontazione Sociale degli ETS

Una guida completa per commercialisti sulla gestione contabile e rendicontazione degli Enti del Terzo Settore secondo il Codice del Terzo Settore.

Il Bilancio degli ETS: Quadro Normativo

Normativa Primaria

- Art. 13 D.Lgs. 117/2017 - Scritture contabili e bilancio
- Art. 14 D.Lgs. 117/2017 - Bilancio sociale
- Art. 48 D.Lgs. 117/2017 - Rendiconto raccolte fondi

Normativa Secondaria

- D.M. 5 marzo 2020 - Schemi di bilancio ETS
- D.M. 4 luglio 2019 - Linee guida bilancio sociale
- OIC 35 - Principi contabili per ETS

Il quadro normativo è articolato su più livelli. L'art. 13 CTS è la norma cardine che stabilisce le regole generali per la tenuta della contabilità e la redazione del bilancio degli ETS.

Bilancio per Competenza: Composizione

01

Stato Patrimoniale

Rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio

02

Rendiconto Gestionale

Indica proventi e oneri dell'esercizio suddivisi per aree gestionali

03

Relazione di Missione

Illustra le poste di bilancio, l'andamento economico-gestionale e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie

Il bilancio per competenza è la regola generale per tutti gli ETS. Il principio di competenza economica prevede la rilevazione dei fatti gestionali quando avvengono, indipendentemente da incasso o pagamento.

Lo Stato Patrimoniale degli ETS

Attivo

- Quote associative o apporti ancora dovuti
- Immobilizzazioni (immateriali, materiali, finanziarie)
- Attivo circolante (rimanenze, crediti, attività finanziarie, disponibilità liquide)
- Ratei e risconti attivi

Passivo

- Patrimonio netto (Fondo dotazione, Patrimonio vincolato/libero, Avanzo/Disavanzo)
- Fondi per rischi e oneri
- Trattamento fine rapporto
- Debiti
- Ratei e risconti passivi

Lo schema è definito dal D.M. 5 marzo 2020 - Modello A. La peculiarità rispetto alle imprese è la struttura del patrimonio netto, che distingue tra patrimonio vincolato e libero.

Il Rendiconto Gestionale: Struttura per Aree

Attività di Interesse Generale

Proventi e oneri da attività art. 5 CTS

Attività Diverse

Proventi e oneri da attività art. 6 CTS (secondarie e strumentali)

Raccolta Fondi

Proventi e oneri da raccolte pubbliche

Attività Finanziarie

Proventi e oneri da gestione patrimoniale

Supporto Generale

Oneri di direzione e amministrazione

La struttura per aree gestionali è fondamentale per la trasparenza e permette di comprendere come l'ente destina le proprie risorse. Schema definito dal D.M. 5 marzo 2020 - Modello B.

La Relazione di Missione

Contenuto Obbligatorio

- Illustrazione delle singole poste di bilancio
- Andamento economico e gestionale dell'ente
- Modalità di perseguimento delle finalità statutarie

Informazioni Aggiuntive Consigliate

- Principali attività svolte nell'esercizio
- Numero dei soci/associati e loro variazioni
- Attività di volontariato svolta
- Fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio
- Evoluzione prevedibile della gestione

La relazione di missione sostituisce la nota integrativa civilistica e ha una funzione più ampia: non solo spiega i numeri, ma racconta l'attività dell'ente.

Rendiconto per Cassa: Soglie e Requisiti

1

Soglia 300.000 Euro

Requisiti: ETS PRIVI di personalità giuridica con entrate fino a 300.000 euro

Possibilità: Rendiconto per cassa SEMPLIFICATO (Modello C)

2

Soglia 60.000 Euro

Requisiti: TUTTI gli ETS (anche con personalità giuridica) con entrate fino a 60.000 euro

Possibilità: Rendiconto per cassa in forma AGGREGATA ultrasemplificato (Modello D)

ATTENZIONE: La personalità giuridica è discriminante! Un'associazione riconosciuta con 200.000 euro di entrate DEVE comunque redigere il bilancio per competenza.

Rendiconto per Cassa Aggregato

Entrate

1. Entrate da attività di interesse generale
2. Entrate da attività diverse
3. Entrate da raccolta fondi
4. Entrate finanziarie e patrimoniali
5. Entrate di supporto generale
6. Entrate per partite di giro

Uscite

1. Uscite da attività di interesse generale
2. Uscite da attività diverse
3. Uscite per raccolta fondi
4. Uscite finanziarie e patrimoniali
5. Uscite di supporto generale
6. Uscite per partite di giro

Lo schema aggregato (Modello D del D.M. 5 marzo 2020) richiede solo le macro-categorie. Non è necessario dettagliare le singole voci. Ideale per piccole associazioni con gestione semplice e entrate fino a 60.000 euro.

Schema Riepilogativo Soglie Bilancio

1

Entrate OLTRE 300.000 Euro

Bilancio per COMPETENZA (tutti gli ETS)

Modelli A + B + Relazione di missione

2

Entrate da 60.001 a 300.000 Euro

ETS con personalità giuridica → Bilancio per COMPETENZA

ETS senza personalità giuridica → Rendiconto per CASSA (facoltativo) - Modello C

3

Entrate FINO a 60.000 Euro

Rendiconto per cassa AGGREGATO (tutti gli ETS)

Modello D

Questa sintesi è il punto di riferimento per determinare rapidamente quale schema applicare. Ricordare sempre di verificare la personalità giuridica dell'ente.

ETS Commerciali: Definizione e Obblighi

Definizione (art. 13, comma 4)

Enti che esercitano attività ESCLUSIVAMENTE o PRINCIPALMENTE in forma di impresa commerciale. La natura commerciale si determina con il test di commercialità delle AIG (art. 79) e la bilancia virtuale: prevalenza ricavi commerciali vs non commerciali.

Conseguenze della Natura Commerciale

- Obbligo scritture contabili art. 2214 c.c.
- Obbligo bilancio secondo Codice Civile
- Deposito presso Registro Imprese
- Assoggettamento IRES su tutti i redditi

Gli ETS commerciali seguono le regole ordinarie delle imprese. La classificazione dipende dalla natura fiscale determinata con il test dell'art. 79.

Scritture Contabili Obbligatorie per ETS Commerciali

Libro Giornale

Registrazione cronologica giornaliera di tutte le operazioni aziendali

Libro Inventari

Inventario all'inizio dell'attività e annualmente con situazione patrimoniale

Altre Scritture

Scritture richieste dalla natura e dimensioni dell'impresa: mastri, partitari, prima nota

Conservazione: Obbligo conservazione per 10 anni (art. 2220 c.c.). Gli ETS commerciali devono tenere una contabilità ordinaria completa, come qualsiasi impresa.

Schemi di Bilancio Civilistico per ETS Commerciali

1

Bilancio Micro-Imprese

Limiti (2 su 3 per 2 esercizi): Attivo 175.000€ | Ricavi 350.000€ | Dipendenti 5

2

Bilancio Abbreviato

Limiti (2 su 3 per 2 esercizi): Attivo 4.400.000€ | Ricavi 8.800.000€ | Dipendenti 50

3

Bilancio Ordinario

Stato patrimoniale, Conto economico, Rendiconto finanziario, Nota integrativa. Per enti di maggiori dimensioni

La scelta dello schema dipende dalle dimensioni. ECCEZIONE: gli ETS commerciali NON imprese sociali possono optare per lo schema ETS (art. 13, comma 1).

Documentazione Attività Diverse

Obbligo (art. 13, comma 6)

L'organo di amministrazione deve documentare il carattere SECONDARIO e STRUMENTALE delle attività diverse (art. 6 CTS).

Dove Documentare

- Nella RELAZIONE DI MISSIONE (se bilancio per competenza)
- In ANNOTAZIONE IN CALCE al rendiconto per cassa
- Nella NOTA INTEGRATIVA al bilancio civilistico

Contenuto della Documentazione

- Descrizione delle attività diverse svolte
- Dimostrazione del nesso strumentale con le AIG
- Verifica rispetto limiti ricavi art. 6 CTS
- Rapporto percentuale ricavi att. diverse / ricavi totali

Questo obbligo riguarda TUTTI gli ETS, indipendentemente dallo schema di bilancio.

Introduzione all'OIC 35

Cos'è l'OIC 35

Principio contabile emanato dall'Organismo Italiano di Contabilità, specificamente dedicato al bilancio degli ETS. Non è un adattamento di principi generici, ma costruito ad hoc per il Terzo Settore.

Finalità

- Fornire criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione
- Garantire uniformità e comparabilità dei bilanci ETS
- Supportare redattori e revisori nell'applicazione art. 13

L'OIC 35 affronta temi specifici del non-profit come contributi vincolati, raccolte fondi e valorizzazione del volontariato. È strumento fondamentale per redigere correttamente il bilancio.

OIC 35: Ambito di Applicazione

Obbligatorio Per

- ETS che redigono bilancio per competenza (entrate > 300.000 euro)
- ETS con personalità giuridica e entrate > 60.000 euro
- ETS commerciali che scelgono schema art. 13, comma 1

Non Si Applica A

- ETS che redigono rendiconto per cassa
- ETS commerciali che applicano schemi civilistici (artt. 2423 e ss.)
- Imprese sociali (hanno disciplina specifica)

Rapporto con Altri Principi

Per aspetti non disciplinati si applicano principi OIC nazionali. Gerarchia: OIC 35 prevale per specificità. In pratica, l'OIC 35 si applica a tutti gli ETS di dimensioni medio-grandi che non siano ETS commerciali con bilancio civilistico.

Principio di Competenza Economica

Fatto Gestionale

L'operazione avviene (es. fattura emessa dicembre 2025)

Incasso

Pagamento ricevuto gennaio 2026 (irrilevante ai fini competenza)

1 2 3

Rilevazione

Provento rilevato nell'esercizio 2025

Criterio Fondamentale

I fatti gestionali vanno rilevati nel momento in cui AVVENGONO, indipendentemente dal momento dell'incasso o del pagamento.

Applicazioni Pratiche

- **PROVENTI:** Rilevati quando matura il diritto a riceverli
- **ONERI:** Rilevati quando sorge l'obbligazione
- **CREDITI:** Iscritti al sorgere del diritto
- **DEBITI:** Iscritti al sorgere dell'obbligo

Il principio di competenza fornisce una rappresentazione più fedele della situazione economica e permette di correlare proventi e oneri del medesimo esercizio.

Classificazione dei Proventi secondo OIC 35

Attività di Interesse Generale

Corrispettivi da attività art. 5 CTS, contributi pubblici per AIG, quote associative destinate a AIG

Attività Diverse

Ricavi da attività secondarie e strumentali (art. 6), commercializzazione prodotti/servizi accessori

Raccolta Fondi

Raccolte pubbliche occasionali e raccolte fondi continuative

Finanziari e Patrimoniali

Interessi attivi, dividendi, affitti, plusvalenze patrimoniali

La corretta classificazione dei proventi è essenziale per determinare la natura fiscale dell'ente e per la trasparenza del bilancio.

Struttura Rendiconto Gestionale per Aree

A) AIG Proventi - Oneri	**B) Att. Diverse** Proventi - Oneri	**C) Raccolta Fondi** Proventi - Oneri
D) Fin./Patrim. Proventi - Oneri	**E) Supporto** Oneri	

AVANZO/DISAVANZO = A + B + C + D + E

La struttura per aree permette di evidenziare il contributo di ciascun settore di attività al risultato complessivo. È molto più informativa del conto economico civilistico tradizionale.

Contributi in Conto Esercizio

Definizione

Contributi destinati a coprire oneri di gestione corrente o a sostenere l'attività ordinaria dell'ente.

Criteri di Rilevazione

1. Rilevazione per competenza nell'esercizio di destinazione
2. Iscrizione quando sussiste ragionevole certezza dell'erogazione
3. Classificazione nell'area gestionale pertinente

Esempi Tipici

- Contributi pubblici per servizi sociali
- Contributi da fondazioni per progetti annuali
- Sovvenzioni per copertura costi del personale

Trattamento Contabile

Proventi nell'area A (AIG) o B (att. diverse) del rendiconto. Se pluriennali con vincolo: utilizzo dei risconti passivi.

Contributi in Conto Capitale

Metodo 1: Risconti Passivi

- Contributo inizialmente iscritto tra risconti passivi
- Rilascio a conto economico in proporzione all'ammortamento
- Correlazione temporale proventi/oneri

Metodo 2: Patrimonio Netto

- Contributo iscritto direttamente a patrimonio netto
- Nel patrimonio vincolato se sussiste vincolo di destinazione
- Trasferimento a patrimonio libero al termine del vincolo

Preferibile perché garantisce la correlazione tra il contributo e l'ammortamento del bene finanziato.

La scelta del metodo deve essere costante nel tempo e va esplicitata nella relazione di missione.

Liberalità Vincolate e Non Vincolate

Liberalità NON Vincolate

Donazioni senza vincoli di destinazione

- Rilevazione immediata a rendiconto gestionale
- Area A (AIG) o C (raccolta fondi)
- Incremento patrimonio libero

Liberalità Vincolate

Donazioni con vincolo di destinazione imposto dal donatore

- Iscrizione nel patrimonio netto vincolato
- Trasferimento a provento quando utilizzate
- Correlazione con oneri sostenuti

Vincoli Temporali

Vincolo perpetuo: permanenza nel patrimonio vincolato | **Vincolo temporaneo:** rilascio al termine del vincolo

La distinzione tra vincolate e non vincolate è cruciale. Le liberalità vincolate non possono essere utilizzate liberamente dall'ente.

Valorizzazione del Volontariato

Principio Generale

L'attività dei volontari NON può essere retribuita in alcun modo, ma il suo valore può essere rappresentato in bilancio.

Modalità di Rappresentazione

NON in rendiconto gestionale: L'attività gratuita non genera oneri né proventi

IN NOTA INTEGRATIVA/RELAZIONE DI MISSIONE: Valorizzazione indicativa del contributo

Criteri di Valorizzazione

- Numero volontari e ore prestate
- Tipologia di attività svolta
- Valorizzazione sulla base di parametri retributivi comparabili
- Es.: costo orario di figure professionali equivalenti

La valorizzazione del volontariato è informativa, non contabile. Serve a comunicare il valore sociale dell'ente, non a generare poste di bilancio.

Stato Patrimoniale e Patrimonio Netto

Avanzo/Disavanzo d'Esercizio

Patrimonio Libero

Riserve di utili o avanzi, altre riserve

Patrimonio Vincolato

Riserve vincolate per decisione organi, donatore/erogatore, o legge

Fondo di Dotazione

Patrimonio iniziale conferito dai fondatori

A differenza delle imprese, il patrimonio vincolato ha una funzione di garanzia per i terzi che hanno conferito risorse con vincolo di destinazione. La distinzione tra patrimonio vincolato e libero è tipica degli ETS: il patrimonio vincolato non può essere utilizzato liberamente dall'ente.

Obblighi di Deposito: RUNTS

ETS NON Iscritti al Registro Imprese

Luogo deposito: RUNTS

Termine: Entro 180 GIORNI dalla chiusura dell'esercizio (art. 48, comma 3)

Modalità: Telematica attraverso piattaforma RUNTS

Documenti da Depositare

Se bilancio per competenza:

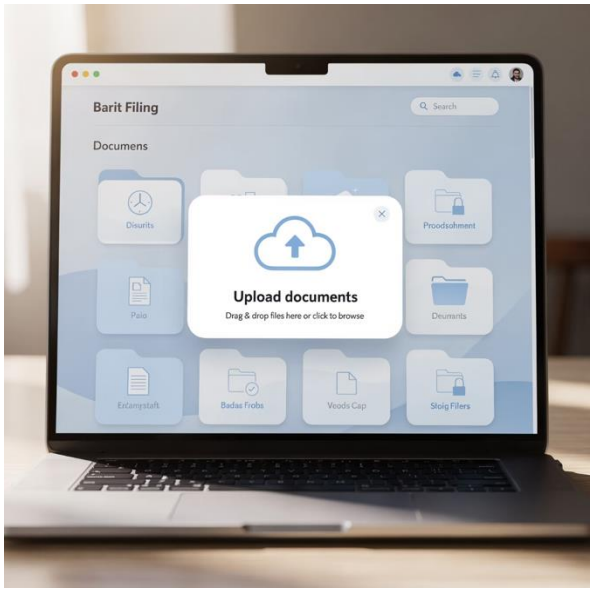
Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale,

Relazione di missione

Se rendiconto per cassa:

Rendiconto entrate/uscite (Modello C o D),

Eventuale relazione di accompagnamento



Accessibilità: I bilanci depositati sono PUBBLICI e consultabili telematicamente da chiunque. È consigliabile depositare con anticipo per evitare problemi tecnici della piattaforma.

Obblighi di Deposito: Registro Imprese

01

Luogo e Termine

Registro Imprese della CCIAA competente entro 60 giorni dall'approvazione del bilancio

02

Modalità

Telematica tramite Comunicazione Unica o WebTelemaco

03

Documenti

Stato patrimoniale, Conto economico, Rendiconto finanziario (se ordinario), Nota integrativa, Relazione gestione (se richiesta), Verbale assemblea

Gli ETS commerciali iscritti al Registro Imprese seguono le tempistiche civilistiche. Il termine di 120 giorni decorre dalla chiusura dell'esercizio, generalmente il 31/12. Sono previsti diritti di segreteria e imposta di bollo.

Rendiconto Raccolte Fondi

Quando è Obbligatorio (art. 48, comma 3)

Ogni ETS che effettua raccolte pubbliche di fondi deve predisporre un rendiconto specifico.

Tipi di Raccolte Interessate

- Raccolte occasionali in occasione di eventi o celebrazioni
- Campagne di raccolta fondi continuative
- Iniziative solidali e benefiche

Contenuto del Rendiconto

1. Indicazione delle entrate raccolte
2. Dettaglio delle spese sostenute
3. Destinazione dei fondi raccolti
4. Risultato netto per ciascuna campagna

Da inserire nel bilancio o rendiconto annuale, Area C del rendiconto gestionale. La trasparenza nelle raccolte fondi è fondamentale per la credibilità dell'ente.

Conseguenze del Mancato Deposito

1. Diffida

L'Ufficio RUNTS diffida l'ente ad adempiere

2. Termine

Assegnazione termine non inferiore a 30 gg e non superiore a 180 gg

3. Cancellazione

Decorso inutilmente il termine, l'ente è CANCELLATO dal RUNTS

Conseguenze della Cancellazione

- Perdita della qualifica di ETS
- Perdita di tutti i benefici fiscali del CTS
- Impossibilità di accedere a contributi pubblici e 5 per mille
- Obbligo di rimozione denominazione ETS/ODV/APS

ATTENZIONE: Non esistono sanzioni pecuniarie specifiche, ma la cancellazione dal RUNTS è molto più grave perché comporta la perdita di tutti i benefici. Responsabilità amministratori: applicazione art. 2630 c.c.

Organo di Controllo: Obbligo di Nomina

150K	300K	7
Totale Attivo	**Ricavi/Entrate**	**Dipendenti**
Stato patrimoniale	Proventi, rendite	Media esercizio

Condizioni per l'Obbligo

Soggetti obbligati: Associazioni (riconosciute e non) e Fondazioni ETS

Condizione temporale: Superamento per DUE ESERCIZI CONSECUTIVI di DUE dei tre parametri sopra indicati

Decorrenza: Dall'esercizio successivo al secondo anno di superamento

Cessazione: Se per due esercizi consecutivi i limiti non vengono più superati

Le soglie sono state modificate dal D.Lgs. 105/2018. Attenzione: servono DUE anni di superamento e DUE parametri su tre.

Composizione Organo di Controllo

Struttura

MONOCRATICO: un solo membro

COLLEGIALE: più membri (generalmente 3)

Requisiti dei Componenti

Devono essere scelti tra:

- Revisori legali iscritti al Registro, OPPURE
- Iscritti ad albi professionali (avvocati, commercialisti, consulenti lavoro), OPPURE
- Professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche

Regola per Organo Collegiale

ALMENO UNO dei componenti deve possedere i requisiti indicati. Gli altri componenti possono NON avere questi requisiti.

ECCEZIONE: Se esercita anche revisione legale (art. 30, c. 6), TUTTI i componenti devono essere revisori legali iscritti al Registro. Cause di ineleggibilità: art. 2399 c.c.

Funzioni dell'Organo di Controllo

Osservanza Legge e Statuto

Verifica conformità atti e delibere alle norme

Corretta Amministrazione

Controllo sulla gestione economico-finanziaria

Assetto Organizzativo

Verifica struttura organizzativa, amministrativa, contabile

Finalità Statutarie

Accertamento perseguimento fini civici, solidaristici, utilità sociale

Bilancio Sociale

Attestazione conformità alle linee guida ministeriali

Monitoraggio

Esame esiti del monitoraggio svolto

Le funzioni sono molto ampie e vanno oltre il controllo contabile. L'organo deve verificare che l'ente persegua effettivamente le finalità del Terzo Settore.

Poteri dell'Organo di Controllo

Poteri di Ispezione e Controllo

Esercitabili anche INDIVIDUALMENTE (se organo collegiale). Accesso a tutti i documenti dell'ente, verifica contabilità e scritture, ispezione cassa e patrimonio.

Poteri Informativi

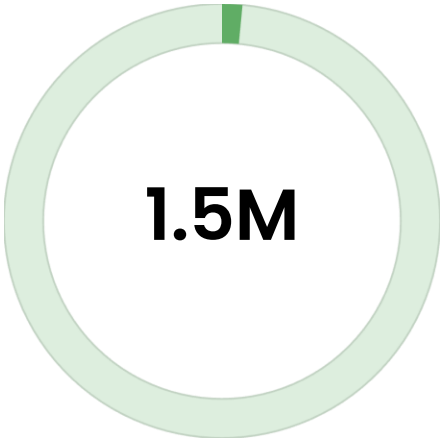
Richiesta di notizie agli amministratori, informazioni sull'andamento delle operazioni sociali, partecipazione alle riunioni del CdA (se previsto).

Poteri di Segnalazione

Segnalazione irregolarità all'assemblea, denuncia al Tribunale di gravi irregolarità, convocazione assemblea in casi urgenti.

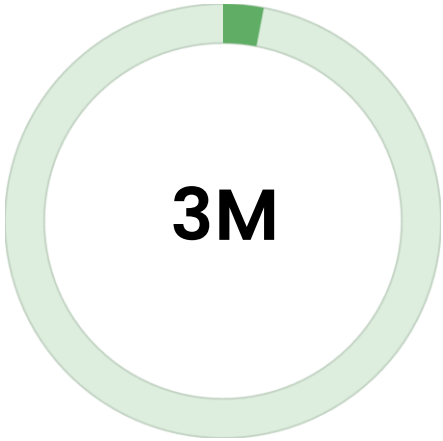
I poteri sono ampi e simili a quelli del collegio sindacale nelle società. L'esercizio individuale garantisce efficacia del controllo.

Revisione Legale: Obbligo di Nomina



Totale Attivo

Stato patrimoniale



Ricavi/Entrate

Proventi, rendite

Dipendenti

Media esercizio

Condizioni per l'Obbligo

Soggetti obbligati: Associazioni (riconosciute e non) e Fondazioni ETS

Condizione temporale: Superamento per DUE ESERCIZI CONSECUTIVI di DUE dei tre parametri sopra indicate

Obbligo anche per: ETS che hanno costituito PATRIMONI DESTINATI (art. 10 CTS)

Cessazione: Se per due esercizi consecutivi i limiti non vengono più superati

Le soglie sono molto più alte rispetto all'organo di controllo: 1,5 milioni vs 150.000 di attivo, 3 milioni vs 300.000 di entrate, 20 vs 7 dipendenti.

Organo di Controllo vs Revisore Legale

Organo di Controllo (art. 30)

- Soglie più BASSE (150k/300k/7)
- Controllo LEGALITÀ e AMMINISTRAZIONE
- Verifica perseguimento FINALITÀ STATUTARIE
- NON necessariamente revisore contabile
- Attestazione bilancio sociale

Revisore Legale (art. 31)

- Soglie più ALTE (1,5M/3M/20)
- REVISIONE LEGALE del bilancio
- Verifica corretta tenuta CONTABILITÀ
- DEVE essere iscritto al Registro Revisori Legali
- Relazione di revisione sul bilancio

Cumulo Funzioni

Se ricorrono entrambi i presupposti, il REVISORE può svolgere anche funzioni di organo di controllo.

Molti ETS avranno l'organo di controllo ma non il revisore. Le due figure hanno competenze e funzioni distinte ma complementari.

Il Bilancio Sociale: Obbligo

Chi è Obbligato

ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate SUPERIORI A 1.000.000 EURO

Natura del Documento

- NON è un documento contabile
- È un documento NARRATIVO
- Racconta cosa fa l'ente e quale impatto genera

Riferimenti Normativi

- Art. 14 D.Lgs. 117/2017
- Decreto MLPS 4 luglio 2019 (Linee guida)

Facoltà per Altri ETS

Anche ETS sotto soglia possono redigerlo volontariamente. È uno strumento di grande valore anche per enti più piccoli e rappresenta la carta d'identità dell'ente verso i portatori di interesse.

Contenuto del Bilancio Sociale

01

Identità dell'Ente

Missione, valori, storia, attività principali

02

Governance e Struttura

Organi, cariche, personale, volontari

03

Portatori di Interesse

Stakeholder e loro coinvolgimento

04

Attività Svolte

Progetti, servizi, iniziative realizzate

05

Risultati Raggiunti

Output e outcome delle attività

06

Situazione Economico-Finanziaria

Sintesi dati di bilancio

07

Impatto Sociale

Valutazione dell'impatto generato

08

Obiettivi Futuri

Programmazione e sviluppo

Le Linee Guida prevedono sezioni obbligatorie e facoltative. Il bilancio sociale deve essere adattato alle dimensioni e alla complessità dell'ente.

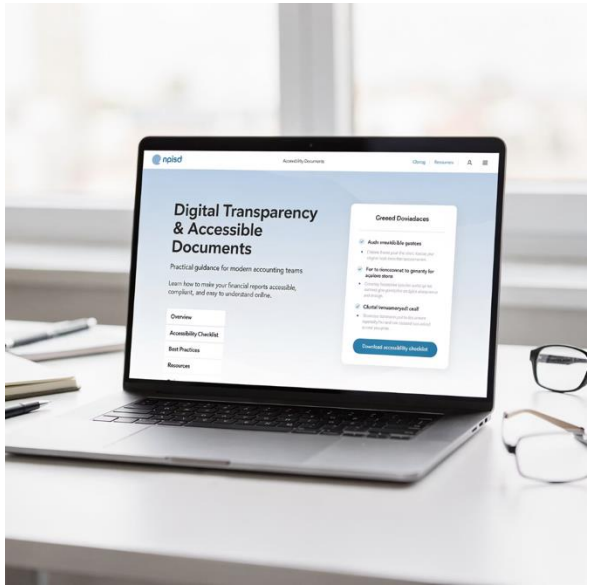
Deposito e Attestazione Bilancio Sociale

Deposito

- Presso il RUNTS
- Entro **180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio
- Insieme al bilancio di esercizio

Pubblicazione

- Obbligatoria sul SITO INTERNET dell'ente
- Deve essere facilmente accessibile



Attestazione dell'Organo di Controllo

L'organo di controllo (se presente) **ATTESTA** che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida ministeriali.

NON è una **revisione**, ma una verifica di **conformità FORMALE**.

Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo.

L'attestazione non è una certificazione del contenuto, ma una verifica che il documento rispetti lo schema previsto dalle Linee Guida.

Contabilità Separata: Obbligo

Chi è Obbligato (art. 87, comma 4)

ETS NON COMMERCIALI che esercitano ANCHE attività commerciali.
Condizioni: ente qualificato come non commerciale ai sensi art. 79, comma 5 (bilancia virtuale pende verso proventi non commerciali) che svolge ANCHE attività commerciali (AIG commerciali o attività diverse).

Finalità della Separazione

1. **FISCALE:** Determinare base imponibile IRES per attività commerciali
2. **GESTIONALE:** Monitorare le diverse aree di attività
3. **DI VERIFICA:** Controllare che attività diverse rimangano secondarie

La contabilità separata permette di distinguere chiaramente le due sfere di attività e di determinare correttamente gli obblighi fiscali.

Modalità Pratiche di Separazione Contabile

Attività NON Commerciali

- AIG non commerciali
- Contributi e liberalità
- Quote associative

Attività Commerciali

- AIG commerciali
- Attività diverse (art. 6)

Modalità Operative

- Contabilità con SEZIONI SEPARATE
- Piano dei conti con distinzione chiara
- Conti dedicati per ciascuna sfera

Criteri di Imputazione Costi Comuni

- Superficie utilizzata
- Ore lavoro dedicate
- Rapporto ricavi
- Altri criteri oggettivi e coerenti

I costi comuni (affitto, utenze, personale amministrativo) devono essere ripartiti con criteri oggettivi e documentati.

Esenzioni Certificazione Corrispettivi

ETS Non Commerciali - Attività Non Commerciali

- NON soggetti a obbligo scontrino fiscale
- NON soggetti a obbligo ricevuta fiscale
- NON soggetti a trasmissione telematica corrispettivi

Documentazione alternativa:
Ricevute non fiscali, quietanze, documentazione interna

Attività Commerciali

- Seguono le REGOLE ORDINARIE IVA
- Obbligo di certificazione dei corrispettivi
- Trasmissione telematica corrispettivi

Le semplificazioni valgono solo per le attività non commerciali. L'ente deve distinguere chiaramente le due sfere.

Sintesi Obblighi per Soglie: Fino a 1 Milione

Entrate FINO a 60.000 Euro

Bilancio: Rendiconto per cassa aggregato (tutti) | **Organo controllo:** NO (salvo statuto) | **Revisore:** NO | **Bilancio sociale:** NO

Entrate da 60.001 a 150.000 Euro

Bilancio: Cassa (senza p.g.) o Competenza (con p.g.) | **Organo controllo:** NO (salvo statuto) | **Revisore:** NO | **Bilancio sociale:** NO

Entrate da 150.001 a 300.000 Euro

Bilancio: Cassa (senza p.g.) o Competenza | **Organo controllo:** Verificare 2/3 parametri art. 30 | **Revisore:** NO | **Bilancio sociale:** NO

Entrate da 300.001 a 1.000.000 Euro

Bilancio: COMPETENZA (tutti) + OIC 35 | **Organo controllo:** Probabile (verificare art. 30) | **Revisore:** NO (verificare art. 31) | **Bilancio sociale:** NO

Questa sintesi è un punto di riferimento rapido. Per ogni ETS occorre verificare la situazione specifica.

Sintesi Obblighi per Soglie: Oltre 1 Milione

Entrate da 1.000.001 a 3.000.000 Euro

- **Bilancio:** COMPETENZA + OIC 35
- **Organo controllo:** Probabile (verificare art. 30)
- **Revisore:** Verificare art. 31
- **Bilancio sociale:** OBBLIGATORIO

Entrate OLTRE 3.000.000 Euro

- **Bilancio:** COMPETENZA + OIC 35
- **Organo controllo:** OBBLIGATORIO
- **Revisore:** OBBLIGATORIO (se superati 2/3 par.)
- **Bilancio sociale:** OBBLIGATORIO

Deposito per TUTTI gli ETS

RUNTS entro 180 gg da chiusura esercizio (o RI se ETS commerciale)

Note importanti: Organo controllo e revisore: verificare sempre 2/3 parametri per 2 esercizi. Imprese sociali e altri ETS speciali: obblighi aggiuntivi. Gli ETS di maggiori dimensioni hanno obblighi più stringenti.

Check-List per il Commercialista: Verifiche

1 Verifiche Preliminari

- Verificare iscrizione RUNTS e sezione corretta
- Determinare natura fiscale (test commercialità AIG + bilancia virtuale)
- Valutare convenienza regimi forfettari (art. 80 o 86)

2 Verifiche Contabili

- Controllare soglie bilancio (competenza vs cassa)
- Verificare obblighi organo controllo (art. 30)
- Verificare obblighi revisore legale (art. 31)
- Verificare obbligo bilancio sociale (> 1 milione)
- Implementare contabilità separata se necessaria

3 Scadenze da Ricordare

- Entro 180 gg: deposito bilancio RUNTS
- Entro 60 gg da approvazione: deposito RI (se ETS commerciale)

Check-List: Casi Particolari e Formazione

Per Clienti ONLUS

- **SCADENZA 31 MARZO 2026** per iscrizione RUNTS
- Valutare alternative e conseguenze mancata iscrizione
- Accompagnare transizione a ETS
- Devoluzione patrimonio se non si iscrive

Per Associazioni (ETS e non ETS)

- ~~Verificare impatto riforma IVA (rinviata al 2036)~~
- Disapplicazione regime 398 per associazioni non sportive
- Aggiornare procedure amministrative e gestionali

Formazione Continua

- Monitorare decreti attuativi e circolari interpretative
- Approfondire OIC 35 e linee guida bilancio sociale
- Seguire evoluzione normativa

Il 1º gennaio 2026 è uno spartiacque per il Terzo Settore italiano. I commercialisti hanno un ruolo centrale nell'accompagnare gli ETS.

Documenti di Riferimento Essenziali

Normativa Primaria

- D.Lgs. 117/2017 - Codice del Terzo Settore
- D.L. 146/2021 - IVA associazioni (rinviato al 2036)

Normativa Secondaria

- D.M. 5 marzo 2020 - Schemi di bilancio ETS
- D.M. 4 luglio 2019 - Linee guida bilancio sociale
- Decreti attuativi MLPS

Principi Contabili

- OIC 35 - Bilancio degli ETS

Prassi e Circolari

- Circolari Agenzia delle Entrate
- Note e FAQ Ministero del Lavoro
- Documenti CNDCEC

Questi sono i documenti che ogni commercialista che assiste ETS deve conoscere e consultare regolarmente.

Grazie per l'Attenzione

> Il 1° gennaio 2026 rappresenta uno spartiacque per il Terzo Settore italiano. I commercialisti hanno un ruolo centrale nell'accompagnare gli ETS in questa transizione complessa. È fondamentale mantenersi aggiornati perché la normativa è in evoluzione.

Dott. Lorenzo Portento
Rag. Nicola Sciarra

ODCEC Arezzo - 3 dicembre 2025