



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

Al Forum nazionale del Terzo settore
forumnazionaleterzosettore@pec.it

Al CSV-Net
csvnet@legalmail.it

e, p.c.:
al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili
consiglio.nazionale@pec.commercialistigov.it

Oggetto: Ordinamento contabile degli enti del Terzo settore. Articolo 13 del d.lgs. n.117/2017. Chiarimenti.

L'avvio dell'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) ha fatto emergere la necessità di fornire chiarimenti e indicazioni operative relativamente ad alcune questioni applicative in ordine all'articolo 13 del d.lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore), sia con riguardo agli enti che conseguono *ex novo* l'iscrizione al RUNTS, sia con riguardo alle ODV e alle APS, attualmente coinvolte nel procedimento di verifica della sussistenza dei requisiti per l'iscrizione al RUNTS medesimo, successivo al processo di trasmigrazione, ai sensi dell'articolo 54, commi 1 e 2 del Codice.

Nella precedente nota ministeriale n. 19740 del 29.12.2021, dedicata all'applicabilità anche alle ONLUS dei modelli di bilancio contenuti nel D.M. n. 39 del 5 marzo 2020 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana del 18 aprile 2020) consultabile alla pagina <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/Nota-19740-del-29122021-Art-13-CTS-modelli-bilancio-DM-39-2020-ONLUS.pdf>, si è avuto modo di evidenziare gli

elementi caratterizzanti l'ordinamento contabile degli ETS, con riguardo all'ambito di applicazione soggettivo e all'efficacia temporale. Sotto il primo profilo, la vincolatività dei modelli di bilancio riguarda gli ETS che non esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale; sotto il secondo, gli ETS sono tenuti ad applicare i modelli di bilancio a partire dal bilancio dell'esercizio 2021 (primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del decreto medesimo). Tale inquadramento costituisce la chiave di lettura alla luce della quale sono esplicitate le tematiche affrontate nella presente.

E' evidente che quanto premesso, nonché la successiva trattazione non riguardano gli enti iscritti nella sezione speciale "imprese sociali" del Registro imprese (imprese sociali, cooperative sociali – pur se ricomprese tra le "Onlus di diritto" – e società di mutuo soccorso): alle imprese sociali, in qualunque forma costituite, inclusi gli enti religiosi ex art. 1 comma 3 del d.lgs. 112/2017 si applicano infatti le disposizioni di cui all'articolo 9, comma 1 del d.lgs. 112/2017; alle cooperative sociali e alle SOMS le disposizioni specifiche previste dalla normativa speciale che le riguarda.

Venendo alle tipologie di ETS diverse da quelle iscritte nella sezione "imprese sociali" del Registro imprese, l'iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo, in quanto comporta l'attribuzione della qualifica di ETS all'organizzazione iscritta, conformemente al dettato dell'articolo 4, comma 1 del Codice, che individua tra gli elementi costitutivi della figura giuridica dell'ETS appunto l'iscrizione al RUNTS.

Da ciò deriva che per i nuovi soggetti iscritti al RUNTS, diversi dagli ETS di diritto transitorio (ODV, APS e ONLUS iscritte nei rispettivi, preesistenti registri), l'obbligo di adozione dei modelli di bilancio definiti con il sopra citato D.M. n. 39/2020 si configura soltanto in seguito all'avvenuta iscrizione. Si deve rammentare che per detti enti, qualora esercitanti l'attività da uno o più esercizi, grava comunque l'obbligo di allegare alla domanda di iscrizione l'ultimo o gli ultimi due bilanci consuntivi approvati, unitamente alle copie dei verbali assembleari contenenti la delibera di approvazione [articolo 8, comma 5, lettera c) del D.M. n. 106 del 15 settembre 2020]. Tali bilanci, in quanto redatti antecedentemente alla qualificazione dell'ente quale ETS e quindi del suo assoggettamento alle disposizioni del Codice e della relativa disciplina attuativa, non devono essere conformi ai modelli individuati nel D.M. n. 39/2020. Resta naturalmente aperta la possibilità che l'ente, per sua libera scelta, ancor prima di conseguire l'iscrizione al RUNTS, abbia deciso di conformare il proprio bilancio al modello recato dal già citato D.M. n. 39/2020.

Chiarito che per gli enti di nuova iscrizione l'obbligo di attenersi agli schemi ministeriali sorge soltanto a partire dall'esercizio finanziario nel quale l'ente medesimo ha conseguito l'iscrizione al RUNTS, anche con riferimento a tutti i casi in cui tale iscrizione sia avvenuta in corso d'anno, si può configurare una deroga a tale vincolo soltanto nel caso di iscrizione conseguita nell'ultimo trimestre dell'esercizio finanziario (coincidente con l'ultimo trimestre dell'anno solare, nel caso in cui l'esercizio finanziario si identifichi con l'anno solare), in coerenza con l'orientamento espresso nella ministeriale n. 5176 del 16 aprile 2021 (<https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/Nota-5176-del-16042021-Indicazioni-decorrenza-adempimento-obbligo-redazione-bilancio-sociale.pdf>), concernente i profili temporali dell'obbligo di redazione del bilancio sociale. Sovviene al riguardo prevalentemente l'esigenza di non gravare l'ente di un sovraccarico di oneri amministrativi - sproporzionato rispetto alla perseguita omogeneità del fine informativo - che deriverebbero dall'applicazione retroattiva degli schemi di bilancio alla parte preponderante dell'esercizio finanziario, nella quale l'ente non era qualificabile come ETS.

Per le medesime motivazioni, gli enti neocostituiti, che non esercitavano attività prima

dell'iscrizione al RUNTS, qualora la relativa costituzione avvenga nell'ultimo trimestre dell'esercizio finanziario, possono redigere un unico bilancio d'esercizio comprendente il periodo temporale delle operazioni che intercorrono tra la data dell'iscrizione e la chiusura dell'esercizio finanziario e le operazioni dell'esercizio finanziario annuale successivo. Naturalmente non vi è necessità di ricorrere alla deroga qualora l'ente, ancor prima di iscriversi al RUNTS, abbia volontariamente adottato gli schemi di bilancio di cui al D.M. n. 39/2020.

Il profilo temporale viene altresì in rilievo nel caso degli ETS il cui esercizio finanziario non coincide con l'anno solare (come ad esempio avviene per gli enti il cui esercizio decorre dal 1° settembre): orbene, alla luce del dettato dell'articolo 3 del D.M. n. 39/2020, in tema di efficacia delle disposizioni contenute nel medesimo decreto, nell'esempio sopra riportato, l'ETS deve predisporre il primo bilancio conforme alla modulistica al 31 agosto 2021, poiché l'inizio del proprio esercizio (1° settembre 2020) è successivo alla data di pubblicazione del D.M. n. 39/2020, avvenuta, come già ricordato, in data 18 aprile 2020.

L'avvio, a partire dallo scorso 22 febbraio, dei procedimenti di verifica post - trasmigrazione riguardanti le ODV e le APS iscritte nei preesistenti registri di settore è destinato ad impattare sull'effettiva agibilità dell'adempimento dell'obbligo di deposito presso il RUNTS del bilancio d'esercizio o del rendiconto per cassa, che ai sensi dell'articolo 48, comma 3 del codice, deve avvenire entro il 30 giugno di ogni anno. Nell'attuale fase di prima applicazione, poiché il perfezionamento dell'iscrizione nel RUNTS, all'esito delle verifiche di cui al già citato articolo 54, comma 2 del Codice, di numerose ODV e APS si concluderà verosimilmente dopo tale data, si deve escludere in via generale l'esigibilità di tale adempimento entro la data del 30 giugno 2022. Tuttavia, poiché il bilancio 2021 contiene informazioni potenzialmente rilevanti ai fini della verifica della sussistenza di talune condizioni poste dal Codice, ed in considerazione del contributo che il deposito del bilancio fornisce alla concreta applicazione del principio di trasparenza, è necessario che tutte le ODV e le APS coinvolte in tali procedimenti effettuino il deposito del bilancio 2021, successivamente all'iscrizione al RUNTS, con l'opportuna sollecitudine, entro 90 giorni dalla predetta iscrizione. Qualora il competente ufficio del RUNTS dovesse rilevare il mancato deposito, esso potrà avviare il procedimento di cui all'articolo 48, comma 4 del Codice, assegnando un termine, di carattere perentorio, entro il quale l'ente dovrà provvedere all'adempimento in questione, incorrendo, in caso di mancato adempimento, nella cancellazione dal Registro.

Il richiamato principio di trasparenza sorregge altresì il deposito dei bilanci delle ONLUS che hanno conseguito l'iscrizione al RUNTS secondo la procedura declinata nell'articolo 34 del D.M. n. 106/2020. Pertanto, qualora il bilancio 2021 non rientri tra quelli allegati alla domanda di iscrizione presentata entro il corrente anno (nel qual caso la pubblicazione sarà effettuata direttamente dall'ufficio) il deposito dello stesso potrà essere effettuato a cura dell'ente entro 90 giorni dall'iscrizione.

Analoghe considerazioni devono essere sviluppate relativamente al deposito presso il RUNTS del bilancio sociale, per gli ETS tenuti alla redazione di tale documento ai sensi dell'articolo 14, comma 1 del Codice: in questo caso, si deve considerare già cogente l'obbligo di pubblicazione del bilancio sociale 2021 sul sito internet dell'ETS (o, in alternativa, qualora l'ETS non disponga di un proprio sito internet, su quello della rete associativa cui esso aderisce, secondo quanto previsto dal § 7 del D.M. n. 75 del 4 luglio 2019) entro la prescritta data del 30 giugno 2022. Tale obbligo riguarda anche le ONLUS, secondo quanto già espresso nella nota di questa Direzione n. 11029 del 3 agosto 2021,

consultabile alla pagina internet

<https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/Nota-11029-del-03082021-Approvazione-bilancio-sociale-2020-Fondazioni-Onlus-non-ancora-ETS.pdf>).

Ai fini di un riepilogo esemplificativo dei concetti sopra espressi si ritiene utile rinviare alla tabella di cui all'allegato 1, redatta sulla base dell'ipotesi di un ente in cui l'esercizio coincide con l'anno solare. Nel caso di enti con esercizio non coincidente con l'anno solare, saranno applicabili i medesimi concetti per quanto riguarda la tipologia di modelli da utilizzare (ovvero solo nel caso in cui l'ente, tenuto a redigere il bilancio per l'esercizio di riferimento ottenga l'iscrizione al RUNTS nell'ultimo trimestre dell'esercizio potrà utilizzare modelli diversi da quelli ex D.M. n.39/2020); i bilanci approvati saranno quindi depositati al RUNTS a partire dal 30 giugno successivo alla chiusura dell'esercizio cui si riferiscono.

Infine, il principio contabile OIC n. 35, che si applica agli ETS che redigono il bilancio di esercizio, ai sensi dell'articolo 13, comma 1 del Codice (comprensivo pertanto di stato patrimoniale, conto economico e relazione di missione), ha previsto, quale misura semplificativa, la possibilità che gli enti non presentino il bilancio comparativo 2020, così da evitare gli oneri amministrativi connessi alle operazioni di riclassificazione ex post delle voci di bilancio.

La *ratio* di semplificazione sottesa alla misura in parola si sposa coerentemente con il principio direttivo ex articolo 4, comma 1, lettera g) della legge n. 106/2016 di graduazione degli obblighi di rendicontazione in ragione della dimensione economica dell'attività svolta dall'ente, sicché si può ragionevolmente estendere anche agli ETS che redigono il rendiconto per cassa, ai sensi dell' articolo 13, comma 2 del Codice, la semplificazione discendente dalla possibilità di non presentare il bilancio comparato 2020.

In considerazione della sua portata generale, la presente nota sarà pubblicata nella sezione del sito del Ministero del lavoro e delle politiche sociali dedicata agli orientamenti ministeriali in materia di enti del Terzo settore.

IL DIRETTORE GENERALE
Alessandro Lombardi



Firmato digitalmente da
LOMBARDI ALESSANDRO
C=IT
O=MINISTERO DEL LAVORO E
DELLE POLITICHE SOCIALI

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

ALL. 1 Tabella riepilogativa.

| | Iscrizione al RUNTS | Redazione del bilancio | Deposito del bilancio al RUNTS |
|--|---|--|---|
| Enti costituiti nell'anno 2022 che ottengono iscrizione al RUNTS e tenuti a redigere il bilancio di esercizio (periodo di attività superiore ai 3 mesi) | Entro il 30 settembre dell'anno 2022: | Approvano alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex d.m. 39/2020 | Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022 |
| | Dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022: | Possono chiudere alla fine dell'anno 2023 il bilancio comprendente anche gli ultimi 3 mesi dell'anno 2022. Utilizzano i modelli ex d.m. 39/2020. | Depositano entro il 30/6/2024 il bilancio relativo all'anno 2023 che comprenderà anche gli ultimi 3 mesi del 2022 |
| Enti costituiti prima dell'anno 2022 che ottengono l'iscrizione al RUNTS nel corso dello stesso (enti preesistenti privi delle qualifiche APS, ODV, Onlus) | Entro il 30 settembre dell'anno 2022 | Approvano alla fine del 2022 il bilancio di esercizio secondo i modelli ex d.m. 39/2020 | Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022 |
| | Dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 2022: | Possono chiudere alla fine dell'anno 2022 il bilancio di esercizio utilizzando modelli non ex d.m. 39/2020 | Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio relativo all'anno 2022 (anche se redatto con modulistica non ex d.m. 39/2020) |
| ODV/APS coinvolte nella trasmigrazione | Otengono il perfezionamento dell'iscrizione al RUNTS nel corso del 2022 | Approvano secondo la tempistica prevista il bilancio di esercizio 2021 utilizzando i modelli ex d.m. 39/2020 | Depositano entro 90 giorni dall'iscrizione il bilancio 2021; Depositano entro il 30/6/2023 il bilancio dell'anno 2022. |

| | | | |
|--------------|--|---|--|
| <i>Onlus</i> | <i>Possono chiedere l'iscrizione al RUNTS entro il 31 marzo successivo all'autorizzazione della Commissione UE</i> | <i>Approvano i bilanci di esercizio 2021 e seguenti utilizzando i modelli ex d.m. 39/2020 indipendentemente dal momento dell'iscrizione al RUNTS.</i> | <i>Se iscritti nel 2022: Bilancio 2021: deposito entro il 30/06/22 per gli enti iscritti entro tale data; entro 90 gg. dall'iscrizione per gli enti iscritti dopo il 30/06/22 se il bilancio 2021 non era allegato alla domanda di iscrizione. Se iscritti nel 2023: Bilancio 2022: deposito entro il 30/06/2023 per gli enti iscritti entro tale data; entro 90 gg. dall'iscrizione per gli enti iscritti dopo il 30/06/23 se il bilancio 2022 non era allegato alla domanda di iscrizione.</i> |
|--------------|--|---|--|