

# Le novità del Decreto correttivo al Codice del Terzo settore

## (Parte seconda)

Dopo aver esaminato nella precedente newsletter le 5 principali novità introdotte dal Decreto correttivo al [Codice del Terzo settore](#) (CTS) per quanto riguarda la parte “civilistica” della nuova normativa, in questo secondo contributo analizziamo quali sono state le correzioni effettuate in materia di bilanci e scritture contabili, oltre che quelle (poche) relative alla parte fiscale.

Anche qui cercheremo di metterne in luce gli aspetti positivi, le criticità, e le ricadute pratiche per le organizzazioni.

### ***6) Uniformato il termine dei 220.000 euro per il rendiconto per cassa e rese più coerenti le disposizioni in materia di bilancio***

Una delle novità più importanti in termini sostanziali apportate dal Correttivo è stata la correzione di uno degli errori materiali più evidenti e per certi versi gravi del Codice, ovvero la previsione in due delle sue disposizioni di un diverso limite di entrate per poter redigere il rendiconto per cassa.

Più nello specifico, l'art.13 (relativo alla parte civilistica del bilancio e delle scritture contabili degli ETS) evidenziava il limite di 220.000 euro di entrate, al di sotto del quale gli ETS potevano limitarsi a redigere un semplice rendiconto per cassa (recante le entrate e le uscite dell'esercizio) in luogo del bilancio vero e proprio; l'art.87 (inserito nella parte del regime fiscale degli ETS) disponeva invece il limite di 50.000 euro al di sotto del quale poter redigere il rendiconto semplificato. Con il Correttivo **il limite è stato parificato, ed è quello dei 220.000 euro** previsti dall'art.13 del CTS.

**Per gli ETS non commerciali** il limite di riferimento è quindi quello dei 220.000 euro: **se le entrate annuali sono inferiori a tale limite essi possono limitarsi a redigere un semplice rendiconto per cassa; qualora le entrate annuali fossero invece pari o superiori dovrà essere redatto, ex art.13, c.1, del CTS, un bilancio di esercizio composto dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione.** Gli ETS non commerciali che non superano i 220.000 euro di entrate annuali possono quindi sostituire le scritture contabili cronologiche e sistematiche (menzionate dall'art.87, c.1, lett. a, del CTS) con il semplice rendiconto per cassa; qualora tali enti svolgessero una parte di attività commerciale, hanno comunque l'obbligo di tenere per questa una contabilità separata.

**Gli ETS commerciali** (si ricorda infatti che se un ETS svolge attività commerciale prevalente perde la qualifica di ente non commerciale ma non quella di ente del Terzo settore) **devono invece**, ai sensi dell'art.13, commi 4 e 5 del CTS, **tenere le scritture contabili di cui all'art.2423 del Codice Civile e redigere il bilancio di esercizio nelle forme previste dagli articoli 2423 e seguenti del Codice Civile** (oppure, in alternativa, dagli articoli 2435-bis o 2435-ter dello stesso Codice): e questo indipendentemente dal limite dei 220.000 euro.

Per quanto riguarda il **deposito del bilancio**, **gli ETS non commerciali** (sia che abbiano entrate inferiori o superiori a 220.000 euro, **lo depositeranno presso il Registro unico nazionale del Terzo settore** (RUN, quando esso sarà istituito); **gli ETS commerciali dovranno invece depositare il bilancio presso il registro delle imprese.**

Quanto detto è riassunto nella tabella qui sotto:

<u>Tipologia</u>	<u>Entrate annuali</u>	<u>Bilancio</u>	<u>Deposito del bilancio</u>
<b>ETS non commerciali</b>	Inferiori a 220.000 euro	Rendiconto per cassa (entrate-uscite)	RUN
<b>ETS non commerciali</b>	Pari o superiori a 220.000 euro	Stato patrimoniale Rendiconto gestionale Relazione di missione	RUN
<b>ETS commerciali</b>	Qualsiasi importo (purché l'attività commerciale sia prevalente)	Stato patrimoniale Conto economico Rendiconto finanziario Nota integrativa	Registro imprese

**È stato inoltre rimosso** dall'art.87 il riferimento al **termine dei 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale per l'approvazione del bilancio**. Non prevedendosi nulla di specifico negli altri articoli del CTS, **sembra debba trovare applicazione il termine dei 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale**, che è previsto specificamente per le società per azioni ma che, grazie al combinato disposto degli articoli 20 e 2364 del Codice Civile, è sempre stato il riferimento anche per le associazioni e gli altri enti non commerciali.

In realtà, un **termine** specifico il CTS lo prevede (all'art.48, c.3) ed è quello **del 30 giugno: entro tale data**, quando il RUN sarà istituito ed operativo, **gli ETS non commerciali dovranno depositare presso di esso il bilancio**. Aver rimosso il termine precedente dei 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale per l'approvazione del bilancio è sicuramente più coerente e si raccorda meglio con il termine del 30 giugno previsto per il deposito.

Se le modifiche apportate agli articoli 13 e 87 del CTS hanno quindi reso sicuramente più armonica e coerente la disciplina in essi prevista, va comunque ricordato che, mentre l'art.87

non è ancora in vigore (esso è infatti compreso all'interno della parte fiscale, la quale sarà in vigore non prima del 1° gennaio 2020), **l'art.13** (ricompreso all'interno della prima parte del CTS, dedicato agli ETS in generale) è **da considerarsi già oggi in vigore**. È stato infatti chiarito dal Ministero del Lavoro (con la [Circolare del 29 dicembre 2017](#)) che, **pur in assenza del RUN**, devono comunque considerarsi immediatamente applicabili le disposizioni che attengono ai requisiti sostanziali degli ETS, fra le quali rientra anche l'art.13: ciò significa che **gli ETS devono già oggi redigere il bilancio nelle forme previste dai primi due commi dell'art.13**, con l'unica esenzione del deposito dello stesso presso il RUN (che ovviamente non può aver luogo, dato che il RUN non è ancora stato istituito).

Gli enti che nell'attuale regime transitorio sono considerati ETS (almeno per quanto riguarda la parte civilistica), sono **le ODV e le APS** iscritte ai rispettivi registri (alle quali la Circolare ministeriale era nello specifico rivolta), le quali **devono quindi già applicare quanto disposto dall'art.13**. E questo (la Circolare del Ministero lo ha specificato) **anche in assenza degli schemi di bilancio** che tutti gli ETS saranno obbligati ad utilizzare e che dovranno essere definiti con un futuro decreto ministeriale.

Operativamente, **se un'ODV o un'APS ha avuto nel 2017 e avrà ragionevolmente anche nel 2018 entrate per più di 220.000 euro, non potrà più come in passato redigere il bilancio nelle forme del semplice rendiconto per cassa ma dovrà redigerlo in base a quanto disposto dall'art.13 del CTS, adottando quindi una contabilità di tipo ordinario**.

Nonostante la Circolare ministeriale fosse nello specifico rivolta a disciplinare il regime transitorio delle ODV e delle APS, **quanto detto si può e si deve a mio avviso estendere anche alle Onlus** iscritte all'Anagrafe unica, anch'esse oggi considerate (pur in assenza del RUN) come enti del Terzo settore (in forza dell'art.101, c.3, del CTS): per queste ultime la Circolare infatti aveva informato che era in corso di svolgimento uno specifico approfondimento con l'Agenzia delle Entrate, il quale però non ha ad oggi portato alcun risultato conosciuto e apprezzabile.

### ***7) Modificato l'Organo di controllo, al quale si può attribuire anche la revisione legale dei conti***

Oggetto di modifica da parte del Decreto correttivo è stato anche **l'art.30 del CTS**, il quale disciplina **l'Organo di controllo**: esso corrisponde in linea di massima nelle funzioni a quello che oggi viene definito nello statuto di molte associazioni come "Collegio dei revisori dei conti".

**Prima della Riforma esso non era un organo obbligatorio, mentre oggi lo diventa nel momento in cui si superano, per due esercizi consecutivi, due dei tre limiti** indicati all'art.30, c.2, del CTS, ovvero:

- a) **110.000 Euro di attivo dello stato patrimoniale;**
- b) **220.000 Euro di entrate;**
- c) **5 dipendenti occupati in media durante l'esercizio sociale.**

L'obbligo cessa se per due esercizi consecutivi tali limiti non vengono superati.

Qualora tali limiti non venissero superati la sua previsione rimane facoltativa.

La modifica del Correttivo ha avuto ad oggetto il **comma 6 dell'art.30**, ed ha **previsto la possibilità per l'Organo di controllo di esercitare anche la revisione legale dei conti al superamento dei limiti disposti dall'art.31, c.1, del CTS**, senza quindi dover per forza affidare la revisione ad un revisore legale o ad una società di revisione legale iscritti negli appositi registri. Tale funzione può quindi essere esercitata dall'Organo di controllo, ma **in tal caso esso deve essere composto interamente da revisori legali iscritti negli appositi registri**; questo in deroga alla regola generale prevista all'art.30, c.5, per cui in caso di organo collegiale è sufficiente che solo uno dei suoi membri sia un revisore iscritto al registro.

### ***8) Parte fiscale: ritorna l'esenzione dall'imposta di registro per le ODV***

Per quanto riguarda il **Titolo X del Codice del Terzo settore**, dedicato alla parte fiscale, esso è **rimasto pressoché immutato**, nonostante le numerose prese di posizione da parte del nuovo Governo sulla volontà di modificarne le disposizioni in modo radicale.

L'art.79, che rappresenta il vero fulcro di tutta la nuova normativa fiscale, è stato interessato da modifiche marginali, riguardanti più l'aspetto stilistico che quello sostanziale. Per avere una breve sintesi di quelli che sono i presupposti che stanno alla base del **regime fiscale degli ETS**, si rimanda alla [newsletter sul tema](#). Si ricorda comunque ancora una volta che le disposizioni sulla parte fiscale non sono ad oggi operative e lo saranno solamente a seguito dell'approvazione di tali misure da parte della Commissione europea, e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui il RUN sarà operativo: si può ipotizzare (ma, ripeto, è solo un'ipotesi) dal 1° gennaio 2020.

La novità più importante per quanto riguarda le associazioni è la previsione dell'**esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle ODV**, apportata tramite una modifica del **comma 3 dell'art.82 del CTS**. È questa un'esenzione che in passato era prevista per le ODV dall'art.8, c.1, della Legge 266/1991, ma che era stata poi tolta nella prima versione del Codice del Terzo settore. Il Decreto correttivo

**l'ha quindi reintrodotta e tale previsione è già oggi immediatamente applicabile, essendo ricompresa fra quelle disposizioni della parte fiscale che sono in vigore dal 1° gennaio 2018.**

La riconferma di tale esenzione è sicuramente una notizia positiva per tutte le ODV; ci si dovrebbe però chiedere il motivo per cui essa sia prevista solamente per esse e non anche per le APS o gli altri ETS, dato che anche per questi ultimi il riferimento fondamentale sono le attività di interesse generale previste dall'art.5 del CTS. Quello che qui si vuole dire è che, vista la nuova impostazione del Codice del Terzo settore, vi potrebbe essere più di qualche dubbio sulla ragionevolezza di una simile previsione agevolativa in capo solamente alle ODV e non anche a tutti gli altri ETS.

**A cura di Daniele Erler**

**Per informazioni:**

Tel. 0461/916604

[consulenza@volontariatotrentino.it](mailto:consulenza@volontariatotrentino.it)