

Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali - Circolare numero 6 del 9 agosto 2024

Le novità della Legge numero 104 del 2024 sull'ordinamento contabile degli ETS

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato il 9 agosto la circolare n. 6 con la quale ha chiarito le semplificazioni introdotte dall'art. 4 della legge n. 104/2024 volte a modificare alcuni articoli del d.lgs n. 117/2017

Nella volontà di semplificare le disposizioni previste per gli enti del terzo settore, lo scorso 19 luglio è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la **legge n. 104/2024**, la quale ha apportato modifiche ad alcuni degli articoli contenuti nel **d.lgs n. 117/2017**.

Le semplificazioni introdotte dall'**art. 4 della legge numero 104/2024** riguardano alcuni degli articoli del **codice del terzo settore**, molte delle quali convergono nella tematica contabile, stabilendo nuovi limiti e stravolgendo in alcuni casi la gestione dei modelli fin ora utilizzati dagli **enti del terzo settore**.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con la circolare numero 6 del 9 agosto scorso ha voluto fornire una più ampia interpretazione delle modifiche introdotte.

Le modifiche hanno colpito maggiormente le normative attinenti alla **contabilità degli enti del terzo settore**, andando a stabilire nuovi limiti per l'utilizzabilità dei modelli pubblicati dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, creando quindi nuove incertezze operative tra gli operatori del settore.

ETS privi di personalità giuridica: innalzamento dei limiti per il rendiconto per cassa

Una delle modifiche introdotte dall'**art. 4 della legge n. 104/2024** riguarda i limiti imposti dall'**art. 13 del d.lgs n. 117/2017** che prima delle modifiche entrato in vigore lo scorso 3 agosto riportava al comma 2 la seguente previsione:

Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.

Il limite per l'utilizzo del Modello D pubblicato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali con il **D.M. del 5 marzo 2020** è stato quindi innalzato per i soli enti del terzo settore **privi di personalità giuridica**.

Il nuovo testo, infatti, riporta:

"Il bilancio degli enti del Terzo settore privi di personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa".

Pertanto gli **ETS privi di personalità giuridica** che rispettano tale limite potranno per il 2025 decidere di optare per l'utilizzo del modello D "*rendiconto per cassa*" al fine di monitorare i flussi della propria associazione.

Agli amministratori è comunque consentito il ricorso al **bilancio di esercizio ex art. 13** comma 1, qualora ritengano tale forma più adeguata per ottemperare ai principi di **trasparenza e alle necessità di informazione completa e coerente** richieste dalle caratteristiche dell'ente come già specificato anche all'interno della **nota n.17146 del 15.11.2022** del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

ETS riconosciuti: obbligo di redazione del bilancio d'esercizio

L'[art. 4 della legge numero 104/2024](#) oltre a modificare il comma 2 dell'art. 13 del d.lgs 117/2017 ha introdotto anche il comma 2-bis che in realtà si può dire la vera rivoluzione.

Infatti prima non vi era una specifica relativa agli **enti dotati di personalità giuridica**, per essi valevano gli stessi limiti degli enti privi della stessa, ma con l'art. 4 della legge n. 104/2024 è stata creata una vera e propria differenza, sicuramente ben giustificata dalle diverse esigenze di trattamento contabile e di trasparenza.

La nuova previsione introdotta con il comma 2 bis dell'art 13 del d.lgs 117/2017, alla luce delle modifiche intervenute con l'art. 4 della l. 104/2024, pone un **nuovo limite per gli ETS aventi personalità giuridica**.

“Per tutti gli enti del Terzo settore, in caso di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 60.000 euro, il rendiconto per cassa può indicare le entrate e le uscite in forma aggregata”.

Gli enti del terzo settore aventi personalità giuridica che superano il **limite dei 60.000 euro** non potranno quindi più utilizzare il modello D del rendiconto per cassa.

Si ritiene tale modifica di **grande rilievo per gli operatori del settore** in quanto molti ETS dovranno adattare il proprio **sistema contabile** per adeguarsi ai nuovi modelli da adottare.

La modifica si giustifica nella necessità di ottemperare a quanto richiesto dai principi di **trasparenza contabile e di completezza informativa** esterna ed interna che negli ETS aventi personalità giuridica si estrinseca anche nel monitoraggio del patrimonio destinato e che con l'adozione del **modello D “rendiconto per cassa”** non poteva essere fatto.

Entrata in vigore delle nuove disposizioni: anno finanziario e particolarità

Date le notevoli difficoltà legate ad un passaggio in corso d'anno ad un nuovo metodo di registrazione contabile legato ad un diverso modello da adottare secondo quanto previsto dalle nuove disposizioni contenute nell'**art. 4 della l. 104/2024**, l'entrata in vigore delle stesse è prevista per l'anno finanziario successivo rispetto a quello in cui è stata pubblicata la legge, mentre i limiti precedentemente esplicitati dovranno essere valutati in base all'anno precedente.

Volendo meglio chiarire il concetto possiamo esprimerlo dicendo che per gli ETS, il cui esercizio finanziario coincide con l'anno solare, la nuova disciplina si applicherà a partire dal **bilancio relativo all'anno 2025**, tenendo in considerazione il **volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate** comunque denominate conseguiti nell'esercizio 2024.

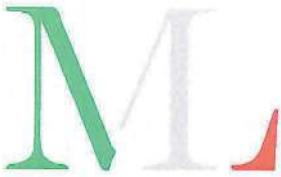
Scendendo ancora di più nel pratico diremo che nel caso in cui l'esercizio finanziario di un ETS inizia il 1° gennaio e si conclude il 31 dicembre, i limiti dei ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate dovrà essere valutato secondo quanto conseguito nel 2024, se sarà superiore ai **60.000 per gli ETS aventi personalità giuridica**, nel 2025 dovranno seguire quanto disposto dai principi contabili al fine di depositare entro il 30 giugno del 2026 un bilancio di esercizio comprendente lo stato patrimoniale (modello A), rendiconto gestionale (modello B), relazione di missione (modello c).

Inoltre se un ente, privo di personalità giuridica, ha realizzato nell'anno 2024 **componenti economiche superiori a 220.000 ma inferiori a 300.000** potrà redigere il bilancio dell'annualità 2025 nella forma del rendiconto per cassa.

Per quanto riguarda invece gli enti i cui esercizi finanziari non coincidono con l'esercizio solare è opportuno specificare alcuni aspetti.

Se l'esercizio finanziario dell'ETS inizia in una **data del 2024 successiva all'entrata in vigore delle disposizioni**, quindi dopo il 3 agosto 2024, le nuove disposizioni troveranno applicazione già a partire dal bilancio 2024 - 2025, sulla base delle risultanze di bilancio dell'esercizio finanziario 2023-2024. Con l'inizio del nuovo esercizio nel 2024 si dovrà già tenere conto delle modifiche introdotte dall'art. 4 della l. 104/2024.

Per gli ETS il cui esercizio finanziario abbia avuto inizio il 1° luglio, i nuovi limiti si applicheranno, invece, a partire dal bilancio 2025-2026, avendo come riferimento le risultanze tratte dal **bilancio dell'esercizio finanziario 2024-2025**, in considerazione del fatto che le disposizioni in esame sono entrate in vigore in data successiva all'apertura dell'**esercizio 2024-2025**.



MINISTERO del LAVORO
e delle POLITICHE SOCIALI

Dipartimento per le politiche sociali,
del Terzo settore e migratorie

Agli Uffici del RUNTS

per il tramite della
Commissione Politiche Sociali della Conferenza
delle Regioni e delle Province autonome

E, p.c.

All'Ufficio Legislativo

Al Forum nazionale del Terzo settore

Al Csv-net

Al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

LORO SEDI

Oggetto: Legge 4 luglio 2024, n.104, recante “Disposizioni in materia di politiche sociali e di enti del Terzo settore”. Effetti sull’ordinamento contabile degli enti del Terzo settore.

La legge indicata in oggetto, pubblicata sulla G.U. n. 168 del 19 luglio 2024, ha apportato modifiche, attraverso la previsione contenuta nell’ articolo 4, ad alcuni articoli del Codice del Terzo settore di cui al d.lgs. 3 luglio 2017, n.117, (nel prosieguo della presente indicato per brevità come “Codice” o come “CTS”). La novella legislativa interviene in particolare sulla disciplina contabile degli enti del Terzo settore (di seguito indicati per brevità come “ETS”), involgendo sia profili di carattere sostanziali che aspetti temporali, che rendono opportuno esplicitare le relative indicazioni applicative, a beneficio sia degli uffici in indirizzo sia degli enti.

Il legislatore ha inteso perseguire l’obiettivo della semplificazione degli oneri amministrativi, avuto particolare riguardo agli enti di più ridotte dimensioni, attraverso significative modifiche ai limiti dimensionali previsti rispettivamente dagli artt.13, 30 e 31 del Codice, nonché attraverso la disciplina della modulistica di bilancio.

A. L’innalzamento dei limiti per l’utilizzo del modello di rendiconto per cassa per gli enti privi di personalità giuridica

La chiave di volta della nuova disciplina contabile degli ETS risiede nelle modifiche alla disciplina del bilancio degli ETS, contenuta nell’articolo 13 del Codice. La facoltà del ricorso al rendiconto per cassa, originariamente riconosciuta dal comma 2 agli ETS aventi entrate inferiori ad € 220.000,00, conosce da un lato l’innalzamento del limite dimensionale ad € 300.000,00 e dall’altro il restringimento della platea dei destinatari ai soli ETS privi di personalità giuridica.

Conseguenzialmente, gli enti dotati di personalità giuridica, che superino la soglia di € 60.000,00 annui di entrate di cui al successivo comma 2 -bis, saranno tenuti ad adottare il bilancio di esercizio, costituito, ai sensi del comma 1, dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione. La modifica obbedisce alla necessità di contemperare due diverse esigenze, entrambe ritenute meritevoli: da un lato assicurare ad un maggior numero di ETS la possibilità di optare per una struttura dei documenti di bilancio semplificata; dall'altro garantire da parte degli enti con personalità giuridica, operanti in un regime di autonomia patrimoniale perfetta, la conoscibilità della consistenza del patrimonio e conseguentemente della capacità dell'ente di fare fronte – esclusivamente con esso - alle obbligazioni assunte, informazione questa rilevante per gli associati, i terzi (creditori, potenziali donatori) e gli uffici del Runts-

L'innalzamento per legge delle soglie al di sotto delle quali è consentito il ricorso al rendiconto di cassa non impedisce naturalmente agli amministratori di optare comunque per il bilancio di esercizio ex art. 13, comma 1, qualora lo ritengano maggiormente adeguato alle caratteristiche ed esigenze dell'ente e dei suoi stakeholders, secondo quanto già espresso nella precedente nota n.17146 del 15.11.2022 (<https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2022/Nota-n-17146-del-15112022-redazione-deposito-bilanci-ETS.pdf>).

B. Gli ETS con entrate comunque denominate inferiori a 60.000 euro annui

Il medesimo articolo 4 della citata legge n. 104/2024 ha aggiunto all'articolo 13 del Codice il comma 2 -bis, con il quale è stata introdotta la possibilità per tutti gli ETS aventi entrate non superiori ad € 60.000,00 di utilizzare un rendiconto per cassa ulteriormente semplificato, che riporti l'indicazione delle entrate e delle uscite in forma aggregata. A tal fine, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 13, dovrà essere approntato un nuovo modello specifico di rendiconto per cassa, da definirsi, previo parere obbligatorio del Consiglio nazionale del Terzo settore, con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro della giustizia, che va ad aggiungersi ai modelli già in uso, adottati con il citato D.M. n.39/2020.

Considerate le ridotte dimensioni delle entrate annue di tali enti, il legislatore, come si evince dal dato letterale della norma, che utilizza una formulazione onnicomprensiva, ha ritenuto di far prevalere le esigenze di semplificazione, alla base dell'intervento normativo. Ciò significa che al di sotto di tale limite dimensionale il modello per cassa potrebbe essere utilizzato (si tratta comunque di una scelta rimessa alla responsabilità degli amministratori, come già chiarito nella citata nota direttoriale del 15.11.2022) anche da parte di ETS dotati di personalità giuridica: la ratio semplificatoria sarebbe infatti smentita da una diversa lettura che circoscrivesse l'utilizzo del rendiconto per cassa "aggregato" ai soli enti non personificati.

C. Utilizzabilità dei modelli sulla base dei nuovi limiti dimensionali

I nuovi limiti dimensionali troveranno applicazione a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della citata legge n. 104/2024, in ragione dell'impraticabilità o, comunque dell'estrema onerosità gestionale del passaggio da un regime contabile all'altro in pendenza di esercizio ed in coerenza del criterio temporale espresso nel D.M. 5 marzo 2020, n. 39, di adozione della modulistica dei bilanci degli ETS. A tale riguardo, giova ricordare che il predetto decreto ministeriale sulla modulistica

chiarisce come l'individuazione del regime contabile di riferimento, (obbligo di utilizzo del bilancio per competenza economica o facoltà di redazione del bilancio secondo il principio di cassa) debba essere effettuata sulla base del volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti nell'esercizio precedente.

Pertanto, agli ETS il cui esercizio finanziario coincide con l'anno solare, la nuova disciplina si applicherà a partire dal bilancio relativo all'anno 2025, tenendo in considerazione il volume complessivo di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate conseguiti nell'esercizio 2024; questo significa che un ente che realizzi nell'anno 2024 componenti economiche pari ad esempio ad € 280.000,00 e non sia dotato di personalità giuridica potrà redigere il bilancio dell'annualità 2025 nella forma del rendiconto per cassa. Coerentemente con quanto detto, per un ETS il cui esercizio non coincida con l'anno solare e inizi, ad esempio, il 1° settembre, o comunque in altra data del 2024 successiva all'entrata in vigore delle disposizioni (3 agosto 2024) le nuove disposizioni troveranno applicazione già a partire dal bilancio 2024 -2025, sulla base delle risultanze di bilancio dell'esercizio finanziario 2023-2024. Per gli ETS il cui esercizio abbia avuto inizio il 1° luglio, i nuovi limiti si applicheranno, invece, a partire dal bilancio 2025-2026, avendo come riferimento le risultanze tratte dal bilancio dell'esercizio finanziario 2024-2025, in considerazione del fatto che le disposizioni in esame sono entrate in vigore in data successiva all'apertura dell'esercizio 2024-2025.

Per quanto attiene invece all'effettiva applicazione della disposizione di cui all'articolo 13, comma 2 bis del codice, non può che farsi richiamo al canone interpretativo espresso nella ministeriale n. 12604 del 29 dicembre 2017 (consultabile all'indirizzo <https://www.lavoro.gov.it/notizie/Documents/DG-III-Settore-lettera-Regioni-questioni-diritto-transitorio.pdf>): poiché la disposizione di cui all'articolo 13, comma 2-bis del Codice richiede l'adozione di un successivo provvedimento attuativo, essa non è immediatamente applicabile, essendo la sua agibilità subordinata all'adozione del decreto di cui al comma 3 del medesimo articolo 13.

D. L'adeguamento dei limiti dimensionali di cui agli articoli 30 e 31 CTS e gli effetti sugli incarichi in essere.

L'innalzamento dei limiti dimensionali introdotto dalle modifiche all'articolo 13 del Codice sopra trattate è stato accompagnato dal conseguente adeguamento dei limiti dimensionali previsti dagli articoli 30 e 31 del Codice: dal superamento per due esercizi consecutivi di almeno due dei tre limiti previsti dalle norme citate discende, rispettivamente, l'obbligo per gli ETS aventi forma associativa di nominare l'organo di controllo interno e l'obbligo per gli ETS costituiti in forma di associazione o di fondazione di nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Anche con riferimento a tali disposizioni appare necessario chiarire il profilo temporale della loro applicazione, richiamando, in continuità, il criterio ermeneutico espresso nella già menzionata nota n. 12604/2017, che evidenziava l'immediata applicabilità delle disposizioni codicistiche (tra le quali vanno annoverati gli articoli 30 e 31) che non presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del RUNTS o all'adozione di successivi provvedimenti attuativi. Pertanto, in coerenza con le precedenti note di questa Amministrazione n. 11560 del 2 novembre 2020 (disponibile al seguente link <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2020/Nota-n-11560-del-02112020-art30-co2-art31-co1-CTS-organo-di-controllo-revisore-legale-conti-decorrenza-obbligo.pdf>) e n. 14432 del 22 dicembre 2023

(<https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normativa/nota-14432-del-22122023-artt-30-31-cts-attivazione-obblighi-di-nomina-Odc-Rlc>), il “periodo di osservazione” (“due esercizi consecutivi”) avente ad oggetto la verifica del superamento dei limiti dimensionali in parola dovrà essere compiuta alla chiusura del bilancio 2024, abbracciando pertanto i bilanci 2023 e 2024. Resta invariato quanto contenuto nella citata nota n. 14432/2023, a proposito degli enti neoiscritti al RUNTS e non in possesso in precedenza della qualifica di ETS, per i quali sarà preso in considerazione il biennio precedente all’iscrizione.

Un ulteriore aspetto meritevole di attenzione riguarda gli eventuali effetti derivanti dall’innalzamento legislativo dei parametri ex artt. 30 e 31 del Codice sugli incarichi di componente dell’organo di controllo interno o di revisore legale già conferiti dall’ETS, che aveva in precedenza superato due dei tre parametri sulla base dei più ridotti limiti già in vigore e attualmente si trova al di sotto dei nuovi limiti. Si deve al riguardo ritenere che tale mutamento non incida sulla durata in carica dell’organo di controllo, in quanto, per effetto del disposto dell’articolo 3, comma 2 del Codice, appare applicabile al caso in questione il dettato dell’art. 2400, comma 2 del Codice civile, che disciplina la revoca del sindaco. Il sindaco è revocabile solo in presenza di una giusta causa e, a tutela dell’indipendenza che deve caratterizzare l’ufficio di componente dell’organo di controllo, la delibera di revoca deve essere approvata dal tribunale, sentito l’interessato (Cass. civ., sez. I, 12 dicembre 2005, n. 27389).

Per costante orientamento della giurisprudenza la giusta causa si rinviene unicamente in presenza di condotte che integrano gravi violazioni dei doveri dei sindaci imposti dalla legge o dallo statuto della società o per particolari circostanze che attengano alla persona del sindaco, le quali pur non costituendo cause di ineleggibilità o decadenza, né inadempimenti ai propri doveri di sindaco siano in concreto rilevanti rispetto al rapporto fiduciario tra società e organo di controllo, come nel caso di sottoposizione a misure cautelari restrittive che impediscono il corretto svolgimento dell’incarico o riguardino ipotesi di reato (*ex pluribus*: Trib. Milano 11 luglio 1986; Trib. Milano 29 aprile 2009; Trib. Napoli 7 agosto 2015; Trib. Bologna 4 marzo 2021). Ne consegue pertanto che l’organo di controllo precedentemente nominato, in ossequio ai previgenti limiti dimensionali di cui all’articolo 30 del Codice, continuerà ad operare fino alla scadenza naturale dell’incarico conferito.

Diversamente è a dirsi per quanto concerne il revisore legale dei conti: giova premettere che lo stesso è assoggettato alla disciplina contenuta nel d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e al successivo D.M. attuativo del 28 dicembre 2012, n. 261, il quale, all’articolo 4, comma 1 annovera espressamente tra le giuste cause di revoca la sopravvenuta insussistenza dell’obbligo di revisione legale per l’intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge. Pertanto, per il revisore legale dei conti il venir meno dell’obbligo di legge potrebbe configurare una giusta causa di revoca dell’incarico.

E. La nuova tempistica degli obblighi di deposito di bilanci e rendiconti delle raccolte fondi

La disciplina contabile degli ETS ha conosciuto un’ulteriore modifica anche con riferimento ai profili pubblicistici legati agli adempimenti derivanti dall’iscrizione al RUNTS: per effetto della nuova formulazione dell’articolo 48, comma 3 del Codice, si assiste al passaggio dalla data fissa per l’adempimento dell’obbligo di deposito del bilancio, del rendiconto per cassa, del bilancio sociale e dei rendiconti delle raccolte fondi alla data mobile. Difatti, se precedentemente detto adempimento doveva essere attuato entro il 30 giugno di ogni anno, in virtù della previsione contenuta nell’articolo 4, comma 1, lettera l) della legge n. 104/2024, esso dovrà essere effettuato entro 180 giorni dalla chiusura dell’esercizio finanziario. In questo modo, soprattutto avuto riguardo agli enti il cui esercizio

finanziario non coincide con l'anno solare, si è voluto ridurre lo iato temporale che il previgente sistema a data fissa generava tra il momento dell'adozione della delibera di approvazione del bilancio e la conoscibilità *erga omnes* di quest'ultimo.

In ordine al profilo temporale di applicazione del nuovo regime del deposito dei bilanci, la nuova disciplina (la quale non tocca assetti organizzativi o contabili interni all'ETS, ma piuttosto il regime di pubblicità degli atti adottati dall'ente medesimo), troverà applicazione nei confronti di tutti i bilanci approvati a partire dal 3 agosto 2024, data di entrata in vigore della più volte menzionata legge n. 104/2024.

F. L'adeguamento degli statuti alle disposizioni del Codice

Da ultimo giova evidenziare che ove, per effetto del sopravvenuto mutamento normativo, emerga una difformità tra le clausole statutarie e la disciplina contenuta negli articoli del Codice oggetto della novella legislativa, troverà applicazione il dettato dell'articolo 1339 del codice civile, con conseguente sostituzione della clausola difforme con la previsione di legge, senza che sia necessaria l'immediata modifica statutaria. Gli enti alla prima occasione utile provvederanno comunque ad allineare il testo statutario alle disposizioni novellate.

IL CAPO DIPARTIMENTO
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".