Il bilancio degli ETS: da adempimento contabile a strumento di trasparenza e governance

Il Dottor Pozzoli ha curato per la Fondazione nazionale di ricerca dell'ordine dei dottori commercialisti l'approfondimento dal titolo "Il bilancio degli enti del terzo settore. Un'analisi normativo e tecnico-contabile alla luce della più recente prassi ministeriale e operativa" alla cui lettura integrale si rinvia. Qui ci soffermiamo solo su alcuni aspetti.

La centralità del bilancio nel sistema del Terzo settore

A quasi dieci anni dall'avvio della Riforma del Terzo settore, il bilancio ha assunto un ruolo ben diverso rispetto al passato. Non rappresenta più soltanto un documento contabile destinato ad associati e amministrazione finanziaria, in primis per verificare il rispetto del divieto di scopo di lucro diretto e indiretto, ma costituisce oggi uno strumento fondamentale per verificare il corretto funzionamento dell'ente, la sua conformità alla normativa e la sua capacità di perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Dai dati contenuti nei documenti contabili dipendono infatti numerosi aspetti della vita dell'ente:

- la verifica della prevalenza delle attività di interesse generale e quindi la secondarietà delle attività diverse eventualmente esercitate[i];
- l'eventuale obbligo di redigere il bilancio sociale[ii];
- l'eventuale obbligo di nomina dell'organo di controllo e del revisore legale[iii];
- il mantenimento dell'iscrizione nel RUNTS[iv];
- la qualificazione dell'ETS come ente non commerciale o commerciale.

In questa prospettiva il bilancio diventa un vero e proprio strumento di accountability, capace di rendere comprensibile agli associati, ai donatori, ai finanziatori pubblici e alla collettività come vengono utilizzate le risorse affidate all'ente.

Le novità più recenti

Negli ultimi anni il quadro normativo ha registrato importanti evoluzioni.

Tra le principali novità si segnalano:

1) l'entrata a regime della disciplina fiscale degli ETS dal 1° gennaio 2026 o meglio dall'esercizio successivo al 31/12/2025 (per quanto concerne in particolare la fiscalità delle associazioni di promozione sociale si rinvia ad Arsea Comunica n. 17 del 18/03/2026, n. 18 del 18/03/2026 e n. 19 del 18/03/2026);

2) l'adozione del modello di rendiconto per cassa in forma aggregata, a cui abbiamo dedicato Arsea Comunica n. 21 del 23/03/2026;

3) le modifiche alle procedure del RUNTS, su cui ci siamo soffermati in Arsea comunica n. 36 del 9/5/2026;

4) i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 1/E del 2026 sulla fiscalità degli enti del terzo settore e quindi anche sulla qualificazione delle attività di interesse generale come svolte o meno con modalità commerciali a cui abbiamo dedicato un focus sulla definizione delle entrate fiscalmente non rilevanti (Arsea Comunica n. 17 del 18/03/2026) e sui presupposti per potersi qualificare come ente non commerciale (Arsea Comunica n.18 del 18/03/2026);

5) le semplificazioni introdotte dalla Legge n. 104/2024, tra cui la possibilità di indire le assemblee in videoconferenza; la previsione del deposito dei bilanci presso il RUNTS entro termini fissi legati all'esercizio sociale; la previsione del rendiconto di cassa semplificato per enti con proventi fino a 60.000 euro e l'innalzamento dei parametri per la redazione del bilancio ordinario e per la nomina dell'organo di controllo.

Si tratta di interventi che hanno rafforzato il legame tra disciplina contabile, disciplina fiscale e obblighi di trasparenza.

Non esiste un solo bilancio ETS

Uno dei principi cardine della disciplina è che enti diversi richiedono modelli di rendicontazione differenti.

Per questo motivo il legislatore ha previsto:

a) Bilancio ordinario composto da:

- Stato patrimoniale;
- Rendiconto gestionale;
- Relazione di missione.

Si applica agli enti di maggiori dimensioni e si fonda sul principio della competenza economica;

b) Rendiconto per cassa. Può essere utilizzato dagli ETS privi di personalità giuridica con entrate non superiori a 300.000 euro. Il documento registra entrate e uscite effettivamente incassate o pagate durante l'esercizio;

c) Rendiconto per cassa aggregato. Rappresenta la novità destinata agli enti più piccoli, ivi incluse le associazioni con personalità giuridica, se presentano entrate non superiori a 60.000 euro.

Il ruolo dell'OIC 35

Accanto alla normativa, assume particolare importanza il principio contabile OIC 35, dedicato specificamente agli Enti del Terzo settore.

Il principio affronta alcune tematiche tipiche del non profit, tra cui la disciplina di:

· contributi pubblici e privati;

· liberalità;

· raccolte fondi;

· attività di volontariato;

· componenti figurativi;

· transazioni non sinallagmatiche.

L'obiettivo è garantire una rappresentazione fedele delle peculiarità degli ETS, evitando una semplice trasposizione delle regole pensate per le imprese lucrative.

Attività diverse e rischi per il RUNTS

Particolarmente delicato è il monitoraggio delle attività diverse e della loro strumentalità e secondarietà rispetto alle attività di interesse generale atteso che la violazione dei vincoli deve essere segnalata al RUNTS e impone in capo all'ente del terzo settore l'obbligo di rientrare nei limiti nell'esercizio successivo pena la cancellazione dal Registro.

Arsea comunica n. 71 del 27 agosto 2026

---

[i] Art. 6 del DLgs 117/2017

1. Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentita la Cabina di regia di cui all'articolo 97, tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale. Per gli enti del Terzo settore iscritti anche nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, di cui all'articolo 2, comma 1, lettera gg), del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, è fatta salva l'applicazione dell'articolo 9, comma 1-bis, del medesimo decreto legislativo n. 36 del 2021, a condizione che i proventi ivi indicati siano impiegati in attività di interesse generale afferenti allo svolgimento di attività sportive dilettantistiche, come definite dall'articolo 7, comma 1, lettera b), del citato decreto legislativo n. 36 del 2021 e dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39.

Il D.M. 19 maggio 2021, n. 107 definisce i criteri di strumentalità e secondarietà.

[ii] Art. 14 DLgs 117/2017 "*1. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione*

dell'impatto sociale delle attività svolte.

[iii] Art. 30 DLgs 117/2017 - Organo di controllo*"1. Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.*

2. Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 150.000 euro;

b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 300.000 euro;

c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 7 unità.

3. L'obbligo di cui al comma 2 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

4. La nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.

5. Ai componenti dell'organo di controllo si applica l'articolo 2399 del codice civile. I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, del codice civile. Nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti.

6. L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. Esso può esercitare inoltre, al superamento dei limiti di cui all'articolo 31, comma 1, la revisione legale dei conti. In tal caso l'organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

7. L'organo di controllo esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8, ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 14. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo.

8. I componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo, e a tal fine, possono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari".

Art. 31 del DLgs 117/2017 - Revisione legale dei conti

"1. Salvo quanto previsto dall'articolo 30, comma 6, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.500.000 euro;

b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 3 milioni di euro;

c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

2. L'obbligo di cui al comma 1 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

3. La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10."

[iv] Il bilancio deve essere depositato al RUNTS entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Francesca Colecchia