



**Belluzzo Mercanti**

WEALTH | LAW | TAX | FINANCE

FOCUS TEAM: TERZO SETTORE E DOPO DI NOI

# LE ATTIVITÀ DIVERSE NEL TERZO SETTORE

Le novità del decreto ministeriale n.107/2021  
entrato in vigore il 10 agosto 2021

*Settembre 2021*

Milan | Verona | London | Singapore | Lugano



**Belluzzo**  
INTERNATIONAL PARTNERS

## Sommario

|  |   |
|--|---|
| Introduzione .....                         | 3 |
| Le attività di interesse generale .....    | 4 |
| Le attività secondarie e strumentali ..... | 5 |
| Limiti .....                               | 6 |
| Obblighi e sanzioni.....                   | 6 |
| Conclusioni .....                          | 7 |

Questo documento è ad uso esclusivo dei destinatari e deve essere considerato solo come fonte di informazioni. Ha l'obiettivo di fornire un quadro generale dei temi legali e non una consulenza legale.

Questo documento non è una guida esaustiva e deve intendersi solo quale mera informativa. È necessario richiedere un'adeguata consulenza fiscale e legale prima di intraprendere delle azioni. Questo documento è stato redatto per fornire una panoramica sui temi in discussione. I destinatari di questo documento in giurisdizioni diverse da quella Italiana devono svolgere approfondimenti e rispettare tutti i requisiti di legge applicabili nelle loro giurisdizioni. In particolare, la distribuzione di questo documento in alcune giurisdizioni può essere limitata dalla legge e, di conseguenza, i destinatari riconoscono di ricevere questo documento senza contravvenire ad eventuali requisiti di registrazione o ad altre restrizioni legali applicabili nella giurisdizione in cui risiedono o svolgono attività d'impresa.

Il nostro Studio è a disposizione per fornire maggiori informazioni su ciascuno dei temi trattati nel documento e per una analisi preliminare dei vostri fabbisogni con voi e/o con i vostri consulenti, per iniziare un assessment che consigliamo. Belluzzo International Partners opera in varie giurisdizioni, in accordo con le normative locali. In Italia è attiva Belluzzo Mercanti Associazione Professionale. Per maggiori informazioni, consultare il nostro sito web.

Nessuna parte di questo documento può essere riprodotta, archiviata o trasmessa, in qualsiasi forma o con qualsiasi mezzo, senza previa autorizzazione dell'autore.

## Introduzione

Con "**Riforma del Terzo settore**" si indica il complesso di norme che ha ridisciplinato il no profit e l'impresa sociale. Ad oggi, l'intervento legislativo non è stato ancora completato, in quanto non sono stati emanati tutti gli atti previsti dai decreti legislativi di attuazione della legge delega 106/2016.

All'inizio della XVIII Legislatura, sono stati esaminati, dalle competenti Commissioni parlamentari, gli schemi dei decreti integrativi e correttivi del Codice del Terzo Settore e del Decreto di revisione dell'impresa sociale.

Di specifico interesse per il Terzo settore, anche le modifiche introdotte al Codice dal cosiddetto Decreto Fiscale che, fra l'altro, hanno fornito un nuovo criterio per la determinazione della natura commerciale o non commerciale degli enti del Terzo settore e sono intervenute sulla disciplina per le deduzioni previste per chi effettua erogazioni liberali a favore di enti del Terzo settore. Si segnalano inoltre le modifiche alla normativa di settore introdotte dal Decreto Semplificazioni che, dopo l'innalzamento previsto dalla legge di Bilancio 2019, ha ripristinato l'aliquota IRES al 12% per le attività del Terzo settore e ha incluso le associazioni o fondazioni di diritto privato originarie dalla trasformazione di istituti pubblici di assistenza e beneficenza (cd. "ex IPAB") nel novero degli enti del Terzo settore.

La disciplina di riferimento è dettata dal **D. Lgs. 117/2017** che reca il c.d. **Codice del Terzo settore (CTS)**, entrato in vigore il 3 agosto 2017. Il CTS prevede "al riordino e alla revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti", configurandosi come uno strumento unitario in grado di garantire la "coerenza giuridica, logica e sistematica" di tutte le componenti del Terzo settore al fine di "sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona e valorizzando il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione dei principi costituzionali".

Per quanto qui di specifico interesse, il CTS individua, *inter alia*, le attività di interesse generale che gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, sono chiamati ad esercitare in via esclusiva o principale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.



## Le attività di interesse generale

Nel dettaglio, l'articolo 5 CTS, reca un elenco delle attività considerate di interesse generale che l'ente del Terzo settore deve esercitare in via esclusiva o principale, ossia:

- a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;
- b) interventi e prestazioni sanitarie;
- c) prestazioni sociosanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;
- d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia ed al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;
- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
- g) formazione universitaria e post-universitaria;
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;
- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;
- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;





- 
- y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;  
z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.
- 

Il medesimo articolo dispone altresì che l'elenco delle attività di interesse generale di cui al potrà essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Unificata, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti, che si esprimono entro trenta giorni dalla data di trasmissione del decreto, decorsi i quali quest'ultimo può essere comunque adottato.

## Le attività secondarie e strumentali

L'articolo 6 CTS dispone che gli enti del Terzo settore possono esercitare anche 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 apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Il 26 luglio scorso è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 177 il **decreto del Ministero del lavoro n. 107 del 19 maggio 2021**, entrato in vigore il 10 agosto scorso, il quale stabilisce i **criteri e i limiti ai fini dell'esercizio delle attività diverse da quelle di interesse generale esercitabili dagli enti del Terzo settore, in attuazione all'art. 6 CTS.**

Il decreto ministeriale n. 107, sebbene non definisca le attività diverse da un punto "qualitativo", detta i criteri ed i limiti ai fini dell'esercizio di attività secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale di cui al predetto articolo 5. Tali attività, indipendentemente dal loro oggetto, si considerano strumentali rispetto alle attività di interesse generale se sono esercitate dall'ente per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite.

Pertanto, così come precisato nella circolare del Ministero del lavoro n. 20 del 27 dicembre 2018, qualora l'ente del Terzo settore intenda esercitare attività diverse, lo statuto dovrà prevedere tale possibilità, senza tuttavia che sia necessario già in sede statutaria inserire un puntuale elenco delle attività diverse esperibili: la loro individuazione potrà infatti essere successivamente operata da parte degli organi dell'ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza.



## Limiti

Nel dettaglio, le attività diverse di cui all'articolo 6 del CTS si considerano secondarie rispetto alle attività di interesse generale qualora, in ciascun esercizio, ricorra una delle seguenti condizioni:

- a) i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo settore;
  - b) i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore.
- Laddove siano rispettati almeno uno di questi due criteri, le attività diverse saranno considerate secondarie rispetto alle attività di interesse generale.

L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'articolo 6 CTS a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio (art. 13, comma 6, CTS). Nel documentare il carattere secondario di tali attività, pertanto, l'organo di amministrazione dell'ente del Terzo settore evidenzia il criterio a tal fine utilizzato tra quelli poc'anzi esposti (punti a) e b) che precedono).

Si precisa che ai fini del computo della percentuale di cui alla precedente lettera b), rientrano altresì tra i costi complessivi dell'ente del terzo settore:

- a) i costi figurativi relativi all'impiego di volontari - iscritti nel registro di cui all'articolo 17, comma 1, CTS - calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi (art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81);
- b) le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- c) la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

Ai fini del computo delle percentuali indicate sia alla lettera a) che alla lettera b) non vengono invece considerati, né al numeratore né al denominatore del rapporto, i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale presso enti terzi.

## Obblighi e sanzioni

Nel caso di mancato rispetto dei limiti suddetti, l'ente del Terzo settore ha l'obbligo di effettuare, nel termine di trenta giorni dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo competente, apposita segnalazione all'ufficio del Registro unico nazionale territorialmente

competente ai sensi dell'articolo 93, comma 3, CTS, nonché, eventualmente, agli enti autorizzati ai sensi dell'articolo 93, comma 5, del CTS. In tale ipotesi, l'ente del Terzo settore è tenuto ad adottare, nell'esercizio successivo, un rapporto tra attività secondarie ed attività principali di interesse generale che, applicando il medesimo criterio di calcolo, sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente. Nel caso di mancato rispetto di tale limite, ovvero nell'ipotesi di omessa segnalazione, l'ufficio del Registro unico nazionale territorialmente competente dispone la cancellazione dell'ente del Terzo settore dal Registro medesimo (art. 50 CTS), con tutti gli effetti che ne conseguono, primo fra tutti la devoluzione del patrimonio ad altri enti del Terzo settore.

## Conclusioni

Il decreto in commento ha il pregio di chiarire in che misura gli enti del Terzo settore possono svolgere attività diverse e secondarie rispetto alla loro "mission", ossia alle attività di interesse generale che si impegnano a svolgere. Ciò rappresenta un importante passo in avanti nel lungo processo di attuazione della riforma del Terzo settore, nonché un importante elemento per disegnare l'architettura giuridica di un nuovo ente del terzo settore.

Resta ancora in sospeso, tuttavia, l'effettiva operatività del Titolo X del CTS in materia di fiscalità, le cui disposizioni entreranno definitivamente in vigore a decorrere dal periodo di imposta successivo al parere favorevole della Commissione Europea sulle norme fiscali introdotte dal CTS e dal periodo di imposta successivo all'operatività del RUNTS. E' evidente che le norme dettate in materia di definizione delle attività diverse, contribuendo altresì a definire la natura commerciale o meno dell'ente del Terzo settore, incidono anche sulla disciplina fiscale di tali enti ed è pertanto auspicabile che la Commissione europea si esprima quanto prima al fine di eliminare i potenziali rischi operativi.

Per maggiori informazioni contatta il nostro Team



**Paola Bergamin**  
Dottore Commercialista - TEP  
paola.bergamin@belluzzomercanti.it  
Verona



**Giovanna Mazza**  
Avvocato - TEP  
giovanna.mazza@belluzzomercanti.it  
Milano

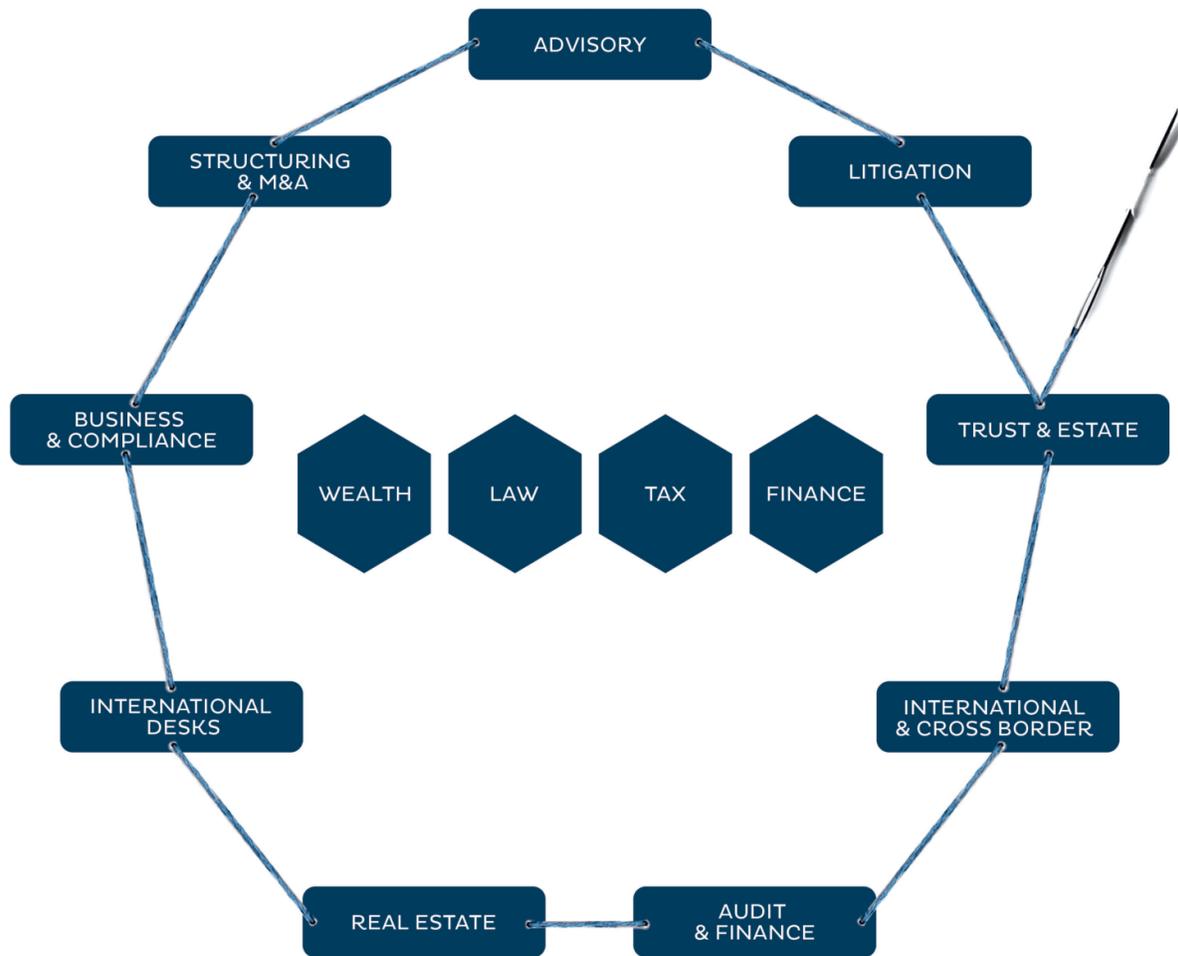


**Giovanni Mercanti**  
Dottore Commercialista  
giovanni.mercanti@belluzzomercanti.it  
Verona

---

Milan | Verona | London | Singapore | Lugano





MILANO Via Andegari 4 | VERONA Vicolo Pietrone 1B | LONDON 38, Craven Street WC2N 5NG

SINGAPORE 19 Cecil Street, The Quadrant #04-01-049704 | LUGANO Via Nassa, 3A