Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino

GRUPPO DI LAVORO ENTI NO PROFIT

Le Attività Diverse

A cura del Dottor Piero Cevola

Attività Diverse

Art. 6 - d.lgs. 117/2017

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.

Il Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 19.05.2021, n. 107 definisce delle regole precise per valutare il rispetto dei limiti e fornisce indicazione sui comportamenti da tenere nel caso in cui i limiti non vengano rispettati.

Attività Diverse

Circolare ministeriale n. 20 del 27 dicembre 2018

La circolare ministeriale n. 20 del 27 dicembre 2018 sugli adeguamenti statutari ha chiarito come, qualora un Ets intenda esercitare attività diverse, lo statuto debba prevedere tale possibilità senza tuttavia l'obbligo di inserire un puntuale elenco delle stesse, la cui individuazione può essere effettuata successivamente dall'organo a cui lo statuto attribuisce tale competenza (verosimilmente il Consiglio direttivo).

Link :circolare ministeriale n. 20 del 27 dicembre 2018

«Pertanto, qualora l'ETS 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.»

Attività Diverse

«Operatività» ETS

Modalità svolgimento	Attività di Interesse Generale	Attività Diverse	Raccolta Fondi
Non commerciale	CTS art. 79 c. 2 e 2bis	CTS art. 79 c.5	CTS art. 79 c.4 e 5bis
Commerciale	CTS art. 79 c. 2 e 2bis		

OIC 35 punto 9. Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività diverse definiti da decreto ministeriale come "componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del decreto legislativo 2 agosto 2017 n° 117 e successive modificazioni ed integrazioni, **indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali.**"

Attività Diverse

Riflessi fiscali – Art. 79

Art. 79 c.5

Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo.

Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

Attività Diverse

Art. 6 - d.lgs. 117/2017

- **sia previsto nell'atto costitutivo o nello statuto** (circolare ministeriale n. 20 del 27.12.2018)**:**

1° caso: tipologia di attività diverse già dettagliate

2° caso: tipologia di attività previste, ma non dettagliate: la loro individuazione potrà essere successivamente operata da parte degli organi dell'ente (assemblea) a cui lo statuto potrà attribuire la relativa competenza

- **siano attività secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale**

Il Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 19.05.2021, n. 107 definisce delle regole precise per valutare il rispetto dei limiti e fornisce indicazione sui comportamenti da tenere nel caso in cui i limiti non vengano rispettati.

Attività Diverse

RENDICONTO PER CASSA

Il rendiconto per cassa deve essere redatto in conformità al seguente schema

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
A) Uscite da attività di interesse generale			**A) Entrate da attività di interesse generale**		
			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Entrate del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Uscite diverse di gestione			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		

B) Uscite da attività diverse			**B) Entrate da attività diverse**		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate da contratti con enti pubblici		
			6) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse		

Attività Diverse

Iscrizione al RUNTS

Attività *

Ente non commerciale *	Sì/No
Sono previste da statuto attività diverse? *	Sì/No *Indicare se lo statuto prevede l'esercizio di attività diverse da quelle elencate nell'art. 5 del Codice.*
Attività di interesse generale - classificazione ICNPO *	Codice *Inserire il codice o i codici ICNPO maggiormente corrispondenti alle attività individuate alla voce successiva.* *In fase di compilazione sul RUNTS selezionare le voci dalla lista a tendina e per ognuna premere su Aggiungi.*
Attività di interesse generale - art. 5 comma 1 d.lgs. 117/2017 *	Codice *Inserire solo la o le attività di interesse generale effettivamente esercitate dall'ente e indicate nello statuto.* *In fase di compilazione sul RUNTS selezionare le voci dalla lista a tendina e per ognuna premere su Aggiungi.*

Attività esercitate previste nell'art. 6 (codici ISTAT)	Codice **ATECO** *Se lo statuto consente lo svolgimento di attività diverse (art. 6 d.lgs. 117/2017), possono essere inseriti i codici ATECO di quelle effettivamente esercitate.* *In fase di compilazione sul RUNTS selezionare le voci dalla lista a tendina e per ognuna premere su Aggiungi. Il codice ATECO va inserito senza punti.*

Attività Diverse

Ar.t 2 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Natura Strumentale delle attività diverse

Primo requisito (qualitativo): Strumentale

Art. 2. Le attività diverse di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 si considerano strumentali rispetto alle attività di interesse generale se, indipendentemente dal loro oggetto, sono esercitate dall'ente del Terzo settore, per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente medesimo.

- Il requisito della strumentalità, definito dall'art. 2 del Decreto 107/2017, si considera soddisfatto quando l'attività diversa, indipendentemente dal suo oggetto, è esercitata per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente.
- La strumentalità non riguarda dunque l'oggetto dell'attività diversa, ma soltanto il suo fine.
- Deve essere utile al perseguimento del fine istituzionale dell'ente.

Un'attività diversa non può essere "anche" attività di interesse generale o di raccolta fondi e viceversa.
Es. Un'attività di assistenza sociale anche realizzata con modalità commerciali non potrà mai essere un'attività diversa.

Attività Diverse

Ar.t 3 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Natura Secondaria delle attività diverse

Secondo requisito (quantitativo): Secondario

Art. 3. c.1 Le attività diverse di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 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.

- Per **ricavi** si intendono le entrate da corrispettivo per beni o servizi ceduti e scambiati dall'ente del terzo settore
- Per **entrate complessive** si intendono non solo le entrate da corrispettivo (**ricavi**), ma anche le entrate di ogni genere e natura che non sono considerate attività diverse.

Attività Diverse

Ar.t 3 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Natura Secondaria delle attività diverse

Secondo requisito (quantitativo): Secondario

Art. 3. c.1 Le attività diverse di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 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.

Sono compresi nella voce **entrate complessive**, oltre ai proventi della gestione relativi alla cessione di beni e servizi realizzati nell'ambito dello svolgimento delle attività di interesse generale, anche:

- le quote associative;
- le erogazioni liberali e gratuite e i lasciti testamentari;
- i contributi senza vincolo di corrispettivo;
- le entrate derivanti dall'attività di raccolta fondi di cui all'art. 7 D. Lgs. 117/2017.

Attività Diverse

Ar.t 3 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Natura Secondaria delle attività diverse

Art. 3 c. 3 Ai fini del computo della percentuale di cui al **comma 1, lettera b)**, rientrano tra i costi complessivi dell'ente del Terzo settore anche:

Costi complessivi

a) i costi figurativi relativi all'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi, di cui all'articolo 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.

Attività Diverse

Art. 3 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Disposizioni specifiche

Disposizioni specifiche

Art. 3 c.4 - Ai fini del computo delle percentuali di cui al comma 1 non sono considerati, né al numeratore né al denominatore del rapporto, i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale degli enti del Terzo settore presso enti terzi.

Considerazione

Nel fornire le 3 indicazioni specifiche di cui all'art.3 c.3 del Decreto viene richiama esclusivamente il secondo parametro b), per cui potrebbe essere ragionevole pensare che la teorica entrata da erogazione liberale in natura per il lavoro volontario ricevuto non debba essere considerata fra le entrate complessive dell'ente per l'applicazione del primo parametro a), in quanto non citato.

Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Esempio

Esempio

L'Ets Alfa presenta per l'esercizio 2021 i seguenti dati finanziari lordi, già classificati come da Mod. B del decreto del Ministero e del lavoro delle politiche sociali del 5 marzo 2020:

A) Costi e oneri da attività di interesse generale	1.000	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale	600
B) Costi e oneri da attività diverse	1.050	B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse	1.550
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi	40	C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi	130
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali	30	D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali	90
E) Costi e oneri di supporto generale	70	E) Proventi di supporto generale	20
	2.190		2.390

L'ente non supera il test della secondarietà adottando il primo indicatore poiché i ricavi da attività diverse sono pari a circa il 64,9% delle entrate complessive, superando la soglia massima prevista del 30%:

$$\frac{\text{Ricavi delle attività diverse (classe B dei proventi)}}{\text{Entrate complessive (proventi totali)}} = \frac{1.550}{2.390} = 64{,}9\%$$

L'Ets, tuttavia, ha svolto nell'esercizio la propria attività, in parte, grazie all'attività di volontari che hanno "donato" nell'esercizio 100h di prestazioni. Secondo una rilevazione del costo dell'attività dai contratti collettivi nazionali del lavoro per tale tipologia di lavoro emerge che il costo orario è pari a 8 per costi figurativi pari a 800. L'Ets, così facendo, supera il test di secondarietà applicando il secondo indicatore, in quanto il rapporto tra ricavi da attività diverse e costi complessivi non supera il 66%:

$$\frac{\text{Ricavi delle attività diverse (classe B dei proventi)}}{\text{Costi complessivi (costi contabili + costi extra-contabili d.m. 107/2019)}} = \frac{1.550}{2.190 + 800} = 51{,}8\%$$

POZZOLI M., Il bilancio del terzo settore, FNC

Attività Diverse

Ar.t 3 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Obbligo di informativa

Art. 3. c.2 Nel documentare, ai sensi dell'articolo 13, comma 6, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, il carattere secondario delle attività di cui all'articolo 6 del medesimo decreto, l'organo di amministrazione dell'ente del Terzo settore evidenzia il criterio a tal fine utilizzato tra quelli di cui al comma 1.

CTS – art. 13 c.6 L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.

Attività Diverse

Ar.t 4 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Obblighi e sanzioni

Art.4 c.1 - Nel caso di mancato rispetto dei limiti di cui all'articolo 3, comma 1, 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, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, nonchè, eventualmente, agli enti autorizzati ai sensi dell'articolo 93, comma 5, del medesimo decreto legislativo.

CTS – art. 13 c.6 L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.

Attività Diverse

Ar.t 4 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Obblighi e sanzioni

Art. 4 c.2 Nel caso di cui al comma 1, 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 di cui all'articolo 3, comma 1, sia inferiore alla soglia massima per una percentuale almeno pari alla misura del superamento dei limiti nell'esercizio precedente.

Il mancato rispetto dei limiti nel corso di un esercizio, può essere "recuperato" nell'esercizio successivo

Attività Diverse

Ar.t 4 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Obblighi e sanzioni

Tabella - Il superamento dei limiti di cui alle attività diverse

Il decreto ministeriale copre anche il tema degli obblighi e delle sanzioni derivanti dal superamento dei limiti sopra indicati. Nello specifico, è previsto che l'Ets che supera i predetti limiti debba segnalare tale superamento all'Ufficio del Registro unico nazionale competente per territorio ed eventualmente alla rete associativa nazionale a cui aderisce, nel caso in cui questa eserciti attività di autocontrollo ai sensi dell'art. 93, co. 5 del Cts.

Nell'esercizio successivo l'Ets dovrà "recuperare", rientrando per una percentuale almeno pari al superamento. Per cui, ad esempio, un Ets che nell'esercizio abbia rilevato entrate da attività diverse pari a 35 su entrate complessive pari a 100, superando del 5% il limite previsto, nell'esercizio successivo dovrà presentare, a fronte di entrate complessive pari a 120, attività diverse pari al massimo a 30 (120*0,30 – 120*0,05).

In caso di sforamento dei limiti per due esercizi consecutivi, l'Ufficio del Registro nazionale competente per territorio dispone la cancellazione dell'ente coinvolto dal Runts.

Fonte: CNDCEC (2021), *Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative*, par. 1.4.

Attività Diverse

Ar.t 4 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Obblighi e sanzioni

Anno 2022

Entrate complessive: 100.000€
Attività diverse: 35.000€

Test secondarietà: 35.000/100.000 = 35% > lim 30%
- > «sforato» di 5.000€ ovvero il 5% in più del 30% delle entrate complessive dell'ente

Recupero anno successivo del 5% -> nuovo limite 30% - 5% = 25%

Anno 2023

Stima delle entrate complessive: 120.000€
Le attività diverse non dovranno superare 30.000€ poiché devo ridurle dal 30% al 25% di 120.000€ per «recuperare» il 5% dell'anno prima.

Attività Diverse

Ar.t 4 Decreto MLPS del 19.05.2021, n. 107
Obblighi e sanzioni

Art. 4 c.3 Nel caso di mancato rispetto del comma 2 o di omessa segnalazione di cui al comma 1, l'ufficio del Registro unico nazionale territorialmente competente dispone la cancellazione dell'ente del Terzo settore dal Registro medesimo, ai sensi dell'articolo 50 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Nei casi di:

- **Omessa segnalazione** del superamento dei parametri
- **Mancato rispetto** dell'obbligo di rientro nell'esercizio successivo

Il RUNTS dispone la cancellazione dell'Ente ed il conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio