

**CONFEDERAZIONE
NAZIONALE
MISERICORDIE D'ITALIA**



***Il decreto legge N. 185/2008
Esame e proposte operative***

Luglio 2009

IL DECRETO LEGGE N. 185 / 2008
ESAME E PROPOSTE OPERATIVE

COMPONENTI DEL GRUPPO FISCALITA'

Presidente:

GABRIELE BRUNINI

Coordinatore:

MARIO DI BELLA

Componenti:

LUCA BAGNOLI

ANDREA BERTONCINI

LUCA CIURLIA

FABRIZIO FERRI

GIACOMO MANETTI

SILVIA ORSI

ANDREA PANELLI

RICCARDO ROGAI

PIERO TRONI

SOMMARIO

1. Premessa

2. Il decreto anticrisi

3. La clausola di automaticità

4. La marginalità

4.1 La marginalità quantitativa: riferimento normativo, modalità di misurazione e modelli per il volontariato strutturato;

4.2 Esempi di misurazione della marginalità quantitativa

4.3 La marginalità qualitativa

5. Approfondimento sui casi particolari

6. Elaborazione di una proposta di modifica del D.M. 25.5.1995.

1. Premessa

La Confederazione Nazionale delle Misericordie d’Italia nella sua attività statutaria di assistenza e consulenza alle consorelle associate si pone l’obiettivo, attraverso l’attività del Gruppo Fiscalità, di informare, orientare e condurre le Misericordie attraverso il complesso mondo delle normative relative al non profit in generale e al volontariato in particolare.

E’ di tutta evidenza, specie in quest’ultimo periodo, che il susseguirsi degli interventi legislativi in materia, tende a rendere ancora più complessa l’interpretazione dello status fiscale di una organizzazione di volontariato, dato il continuo intrecciarsi delle norme, dalla L. 266/91 al D.Lgs 460/1997, alle molteplici circolari e risoluzioni, spesso in senso restrittivo, dell’Agenzia delle Entrate e, non per ultimo, il D.L. 185/2008, cosiddetto “DECRETO ANTICRISI” che rischia di porre in serio pericolo l’operatività quotidiana di molte associazioni che svolgono, in maniera strutturata, attività di prestazioni di servizi.

Appare assolutamente deprecabile il comportamento del legislatore fiscale che, oramai da tempo, stringe sempre di più le maglie delle norme, con il solo risultato di penalizzare le organizzazioni che quotidianamente si pongono al fianco delle strutture pubbliche nell’erogazione di un sistema di “welfare” sempre più orientato al privato sociale.

Siamo di fronte ad una situazione paradossale, da un lato la pubblica amministrazione chiede al terzo settore di diventare, sempre più attore protagonista nella finalità di erogare servizi sociali e sanitari, da un altro la stessa pubblica amministrazione, attraverso le norme fiscali, invece di incentivare tale circolo “virtuoso”, alimenta il circolo “vizioso” delle norme, spesso poco chiare e addirittura a volte in contrasto tra loro.

E’ quindi necessario, se non indispensabile, una analisi scientifica delle norme emanate dal legislatore attraverso la quale arrivare ad un approfondimento teorico ed operativo, attraverso l’interpretazione delle circolari e delle risoluzioni collegate alle norme, al fine di predisporre strumenti operativi, linee di indirizzi, raccomandazioni e buone prassi di lavoro. Riteniamo pertanto utile la pubblicazione di questo quaderno.

2. Il decreto anticrisi.

Nell'ambito del decreto anticrisi, D.L. n.185/2008 convertito dalla L. n.2/2009, è apparso nel nostro ordinamento giuridico l'art. 30 che si occupa dei controlli sui circoli privati¹ (si allega il testo così come emendato in corso di conversione).

La norma ha lo scopo di recuperare gettito fiscale nell'ambito del settore no-profit e, verosimilmente, anche quello di cercare di mettere un po' d'ordine nel settore ove si annidano, purtroppo, anche enti che non hanno titolo per definirsi no-profit, quali palestre, scuole di ballo, etc..

¹ Decreto legge del 29 novembre 2008, n. 185 - Articolo 30 - Controlli sui circoli privati Testo in vigore dal 29 gennaio 2009

1. I corrispettivi, le quote e i contributi di cui all'articolo 148 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e, ad esclusione delle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, in possesso dei requisiti di cui al comma 5 del presente articolo, trasmettano per via telematica all'Agenzia delle entrate, al fine di consentire gli opportuni controlli, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello da approvare entro il 31 gennaio 2009 con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

2. Con il medesimo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i tempi e le modalità di trasmissione del modello di cui al comma 1, anche da parte delle associazioni già costituite alla data di entrata in vigore del presente decreto, ad esclusione delle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, in possesso dei requisiti di cui al comma 5 del presente articolo, nonché le modalità di comunicazione da parte dell'Agenzia delle entrate in merito alla completezza dei dati e delle notizie trasmessi ai sensi del comma 1.

3. L'onere della trasmissione di cui al comma 1 è assolto anche dalle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

3-bis. Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano alle associazioni pro loco che optano per l'applicazione delle norme di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e agli enti associativi dilettantistici iscritti nel registro del Comitato olimpico nazionale italiano che non svolgono attività commerciale.

4. All'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dopo il comma 2 è inserito il seguente:
"2-bis. Si considera attività di beneficenza, ai sensi del comma 1, lettera a), numero 3), anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori di cui al medesimo comma 1, lettera a), per la realizzazione diretta di progetti di utilità sociale".

5. La disposizione di cui all'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, si applica alle associazioni e alle altre organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto del Ministro delle finanze 25 maggio 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 134 del 10 giugno 1995 [e che trasmettono i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali ai sensi del comma 1].

5-bis. Al comma 2 dell'articolo 10 del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e successive modificazioni, le parole: "quarto e quinto periodo" sono sostituite dalle seguenti: "quarto, quinto e nono periodo".

5-ter. Le norme di cui al comma 5-bis si applicano fino al 31 dicembre 2009.

5-quater. Agli oneri derivanti dall'attuazione dei commi 5-bis e 5-ter, pari a 3 milioni di euro per l'anno 2009, si provvede mediante riduzione lineare degli stanziamenti di parte corrente relativi alle autorizzazioni di spesa come determinate dalla Tabella C allegata alla legge 22 dicembre 2008, n. 203.

Il commento che segue sarà mirato alle conseguenze dell'art. 30 nei confronti delle organizzazioni di volontariato, tralasciando, volutamente, gli altri tipi di enti coinvolti.

All'interno della citata norma, in maniera francamente poco comprensibile, compare il comma 5 dell'art. 30 che è destinato ad incidere fortemente sulla operatività delle associazioni di volontariato.

Il comma 1, emendato durante la discussione parlamentare, esclude dall'invio dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri disciplinati dalla L. 266/1991.

Il comma 5 dell'art. 30 dispone che le organizzazioni di volontariato perdono la qualifica di "ONLUS di diritto" nel caso in cui le stesse svolgano attività commerciali diverse da quelle marginali previste dal DM 25/5/1995².

Appare di tutta evidenza che la circostanza più rilevante sia quella di capire l'ambito di applicazione del comma 5 dell'art. 30 ed in particolare: "quando una organizzazione di volontariato svolge anche attività commerciali diverse da quelle marginali" cosa gli accade ?

E' abbastanza verosimile che ci possano essere almeno due tipi di conseguenze dipendenti dalla tipologia di attività poste in essere, che risultano essere al di fuori dai requisiti previsti dal concetto di attività commerciali e produttive marginali:

² Ministero delle Finanze -Decreto ministeriale del 25 maggio 1995

Criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato

Articolo 1

1. Agli effetti dell'art. 8, comma 4, della legge 11 agosto 1991, n. 266, si considerano attività commerciali e produttive marginali le seguenti attività:

a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;
b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

2. Le attività devono essere svolte:

a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'art. 6 della legge n. 266 del 1991;
b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.

3. Non rientrano, comunque, tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni.

a) Se le attività diverse da quelle marginali nonché, ovviamente, da quelle istituzionali sono attività che rientrano fra quelle previste dall'art. 10 del D.Lgs. 460/97³, in quanto non più ONLUS di diritto, sarà possibile chiedere l'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS e proseguire nell'attività di associazione di volontariato con un ramo ONLUS.

b) Se le attività diverse da quelle marginali e da quelle istituzionali non rientrano tra le attività ONLUS, l'organizzazione di volontariato potrebbe rischiare di perdere anche la stessa qualifica di organizzazione di volontariato, nel caso vi fosse una lettura restrittiva dell'art.5 della L. 266/1991⁴, nel senso di intendere esaustivo l'elenco di attività individuate e quindi si avvalorasse l'assunto che l'organizzazione di volontariato non possa svolgere attività commerciali diverse da quelle istituzionali e da quelle marginali individuate dal succitato decreto ministeriale del 25.5.95.

³ D.Lgs.460/1997 - Articolo 10 - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

1. Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

1) assistenza sociale e socio-sanitaria;

2) assistenza sanitaria;

3) beneficenza;

4) istruzione;

5) formazione;

6) sport dilettantistico;

7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089 ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;

8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all' articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;

9) promozione della cultura e dell'arte;

10) tutela dei diritti civili;

11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell' articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400;

.....
⁴ L.266/1991 – Legge quadro sul volontariato - Articolo 5 - Risorse economiche

1. Le organizzazioni di volontariato traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria attività da:

a) contributi degli aderenti;

b) contributi di privati;

c) contributi dello Stato, di enti o di istituzioni pubbliche finalizzati esclusivamente al sostegno di specifiche e documentate attività o progetti;

d) contributi di organismi internazionali;

e) donazioni e lasciti testamentari;

f) rimborsi derivanti da convenzioni;

g) entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali.

.....

Viene quindi a riproporsi un dubbio che fino ad oggi non è mai stato risolto, che è questo:

- può una organizzazione di volontariato svolgere attività commerciali non istituzionali diverse da quelle marginali previste dal DM 25/5/1995 ?

La questione è sempre stata molto controversa sia in dottrina che in giurisprudenza.

Sembrerebbe che la norma intenda proprio intervenire su questa incertezza, ponendosi quale spartiacque fra le organizzazioni di volontariato che svolgono altre attività commerciali, diverse da quelle istituzionali e marginali, che pertanto dovranno inviare i dati richiesti dall'Agenzia delle entrate e quindi, ovviamente, subirne il controllo, e le organizzazioni di volontariato "virtuose" iscritte nei registri, che non svolgono attività commerciali diverse da quelle istituzionali e da quelle previste dal DM 25/5/1995, che pertanto non dovranno inviare i dati richiesti dall'Agenzia delle Entrate.

In un certo senso, la norma sembra dare per scontato che è comunque possibile per un organizzazione di volontariato svolgere attività commerciali diverse da quelle marginali e da quelle istituzionali previste dal DM 25/5/1995 e si pone l'obiettivo di mettere sotto controllo questo tipo di organizzazione di volontariato al fine di recuperare gettito fiscale.

In pratica, esemplificando, sembrerebbe che le organizzazioni di volontariato virtuose siano quelle che non hanno partita IVA (questa affermazione risulta condivisa da quasi tutti i commentatori della norma).

Le altre organizzazioni di volontariato dovranno inviare i dati all'Agenzia delle entrate e quindi subirne l'eventuale azione di controllo fiscale.

In dottrina si discute se una organizzazione di volontariato possa svolgere attività commerciali non marginali rimanendo iscritta nei registri provinciali.

Dopo l'emanazione dell'art. 30 del D.L. 185/08 il problema è diventato più stringente, in quanto è stato tolto il paracadute dell'allargamento alle organizzazioni di volontariato della normativa ONLUS. A seguito di tale decreto le organizzazioni di volontariato che svolgono attività commerciali non marginali perdono la qualifica di

ONLUS di diritto. Restano, quindi, applicabili le norme generali dettate per gli enti non commerciali (in particolare l'art. 150 del TUIR⁵).

Il decreto 185/08 sembra confermare che è evidentemente possibile che una ODV svolga altre attività commerciali nel rispetto dell'art. 150 del TUIR e, pur togliendogli la qualifica di ONLUS di diritto, assoggetta l'organizzazione di volontariato al monitoraggio fiscale previsto per tutti gli altri enti non commerciali.

Per completezza si segnala che con l'art.30 c.4 è stata integrata la previsione dell'art. 10, D.Lgs. 460/1997, prevedendo che (nuovo comma 2-bis), ai fini dell'assunzione della qualifica, è considerato svolgimento di attività nel settore delle beneficenza anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti senza scopo di lucro che operano prevalentemente nei settori di cui al comma 1, lett. A), del citato art. 10, per la realizzazione diretta di progetti di utilità sociale.

Viene infine estesa a favore delle Onlus, sino al 31 dicembre 2009, l'applicazione, alle vulture catastali inerenti gli immobili, dell'imposta catastale nella misura fissa di € 168,00.

3. La clausola di automaticità

L'art. 10 comma 8 del D.Lgs. 460/1997⁶ (cosiddetto Decreto Onlus), statuisce che le organizzazioni di volontariato, le organizzazioni non governative e le cooperative sociali ed i consorzi di cui all'art.8 della legge n.381/1991, che abbiano la base sociale formata per il

⁵ Articolo 150 TUIR - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale

1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

⁶ D.Lgs.460/1997 - Articolo 10 - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale:

.....
8. Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49 e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta legge n. 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali. Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991.
.....

100% da cooperative sociali sono considerate Onlus di diritto (c.d. clausola di automaticità) nel rispetto della loro struttura e della loro finalità, fatte salve le previsioni di maggior favore ad esse relative. La *ratio* della norma ha la sua giustificazione nel fatto che i suddetti enti hanno già avuto un riconoscimento delle finalità istituzionali da parte di un autorità e sono pertanto automaticamente Onlus.

Al riguardo si ritiene che l'individuazione della norma di maggior favore possa essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale) in relazione a ciascun imposta o tributo oggetto di agevolazioni.

In sostanza l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale (rispettivamente legge n. 266 del 1991, legge n. 49 del 1987 e legge n. 381 del 1991), ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative, sul punto si veda la Circ. n.168/1998 del Ministero delle Finanze⁷.

Ovviamente la scelta può essere effettuata in relazione alle sole ipotesi in cui sia configurabile una alternatività tra le normative considerate, dovuta al fatto che la stessa fattispecie trovi disciplina sia nelle disposizioni recate dalla specifica normativa sulle ONLUS sia nelle disposizioni recate dalle citate leggi speciali.

⁷ Con circolare n. 127/E del 19 maggio 1998 è stato chiarito che l'automatica qualificazione come ONLUS per gli enti sopra elencati comporta che gli stessi non sono tenuti ad adeguare i propri statuti o atti costitutivi alle disposizioni del citato art. 10 comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997, ivi compresa la prescrizione contenuta nella lett. i) dello stesso comma, concernente l'uso nella denominazione della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

La relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997 evidenzia in proposito che dall'estensione automatica della "soggettività fiscale ONLUS" consegue che gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal decreto legislativo n. 460 del 1997 "senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i requisiti richiesti nell'articolo 10 per la generalità delle ONLUS".

La disposizione in commento da attuazione altresì al disposto del comma 188 dell'art. 3 della legge n. 662 del 1996 secondo il quale "sono fatte salve le disposizioni di maggiore favore relative alle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 alle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 e alle organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, n. 49".

Al riguardo si ritiene che l'individuazione della norma di maggior favore possa essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale) in relazione a ciascun imposta o tributo oggetto di agevolazioni.

In sostanza l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle ONLUS o quella dettata dalla normativa speciale (rispettivamente legge n. 266 del 1991 legge n. 49 del 1987 e legge n. 381 del 1991), ponderando la convenienza tra le diverse previsioni agevolative. Ovviamente la scelta può essere effettuata in relazione alle sole ipotesi in cui sia configurabile una alternatività tra le normative considerate, dovuta al fatto che la stessa fattispecie trovi disciplina sia nelle disposizioni recate dalla specifica normativa sulle ONLUS sia nelle disposizioni recate dalle citate leggi speciali.

La problematica relativa all'applicazione delle norme di maggior favore assume particolare rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

4. La marginalità

4.1. La marginalità quantitativa: riferimento normativo, modalità di misurazione e modelli per il volontariato strutturato;

Le organizzazioni di volontariato possono essere considerate imprese ai sensi delle disposizioni del Trattato europeo relativo alla concorrenza. Questo principio, sancito dalla Corte di giustizia europea, III sezione, nella sentenza del 29 novembre 2007 (Causa C-119/06), appare dirompente per l'ordinamento italiano che, secondo l'impostazione della legge 266/91, prevede che la pubblica amministrazione possa stipulare attività in convenzione con le organizzazioni di volontariato senza procedere ad alcun bando pubblico.

Peraltro, mentre gli orientamenti europei spingono verso il riconoscimento della natura imprenditoriale del volontariato, il legislatore italiano tende a restringere ulteriormente il già stretto ambito delle attività commerciali concretamente implementabili.

Come noto, infatti, l'art. 5 della l. 266/91 inserisce fra le risorse economiche, anche le attività commerciali e produttive marginali eventualmente svolte dalle organizzazioni di volontariato.

Si tratta, come ben argomentato da dottrina e mondo professionale, di un'accezione «descrittiva» della commercialità, poiché non si utilizza un parametro monetario (ad esempio la non prevalenza di proventi da attività commerciali su quelli istituzionali) per declinare il concetto di marginalità, bensì si introducono le fattispecie ammissibili.

È noto che la legge 266/91 richiama le attività commerciali e produttive marginali sia all'art. 5 (le risorse economiche) che all'art. 8 (le agevolazioni fiscali), mentre il DM 25 maggio 1995 afferma che soltanto «agli effetti dell'art. 8, comma 4, della legge 11 agosto 1991, n. 266, si considerano attività commerciali e produttive marginali» quelle elencate nelle cinque categorie precedentemente riportate. Sorge dunque spontaneo il dubbio se una

organizzazioni di volontariato possa comunque svolgere attività commerciale al di fuori delle cinque categorie individuate ma nei limiti della non prevalenza sulle attività istituzionali (da quantificare in termini di proventi o, in caso di provenienza generica del ricavo, in termini di oneri sostenuti e di investimenti effettuati sulle singole attività).

La sentenza interlocutoria del TAR della Toscana n. 255 del 1998, avente ad oggetto il ricorso di due imprese di onoranze funebri contro il Comune di Piombino, una Pubblica Assistenza, una Misericordia e la Confederazione Nazionale delle Misericordie d’Italia per l’annullamento dell’autorizzazione commerciale per la vendita di articoli e arredi funebri delle due Odv, propone una tesi simile a quella sopra riportata. Scrive il giudice amministrativo a tale proposito: «Tutto ciò non esclude, però, che compatibilmente ed in stretto collegamento con gli scopi e le attività solidaristiche individuate dalla legge (e dallo statuto), e ferma restando la strumentalità rispetto al reperimento (attraverso anche gli eventuali utili dell’attività commerciale) delle risorse economiche per il loro funzionamento e lo svolgimento delle attività istituzionali per le quali sono state costituite, le organizzazioni private di volontariato possano svolgere, anche nei confronti dei terzi e non necessariamente nei confronti dei soli soci od aderenti (in tal caso non si potrebbe parlare di attività commerciale vera e propria), in forza dell’art. 5 della legge 266 del 1991, un’attività commerciale collaterale marginale ossia, come è desumibile dalla definizione data dal vocabolario della lingua italiana, limitata e non determinante, quale è quella condotta nell’ambito delle prestazioni afferenti alle esequie ed alla “pietas” nei confronti dei defunti, in cui molte associazioni di ispirazione religiosa hanno tradizionalmente curato da sempre un apposito servizio. Le disposizioni del Ministero delle Finanze contenute nel decreto del 1995, alle quali si richiamano le ricorrenti, non introducono affatto una definizione nell’ambito delle attività marginali indicate dall’art. 5 della medesima legge 266/91, ma provvedono solo ad indicare quali attività sono ammesse al regime fiscale agevolato in relazione all’art. 8, comma 4, della legge 266/91. Esse non sono quindi incompatibili con la soluzione ora delineata, in quanto le attività commerciali che non dovessero rientrare nelle tipologie elencate nel decreto medesimo sarebbero soggette al normale regime di tassazione previsto per le ordinarie transazioni commerciali».

Con riferimento al parere giurisprudenziale riportato, appaiono particolarmente significativi i passaggi sottolineati che prefigurano una diversa interpretazione della attività commerciali e produttive marginali rispetto a quella consueta dell’amministrazione tributaria (nonché del legislatore speciale secondo quanto disposto dal già citato decreto «anti-crisi»).

Viene confermata la diversa interpretazione da dare al concetto di marginalità nell’art. 5 e nell’art. 8: il primo individua (art. 5) le possibili risorse economiche delle Odv ed il riferimento alla marginalità andrebbe interpretato quale “non prevalenza” delle attività commerciali rispetto a quelle istituzionali (marginalità come attività limitata e non maggioritaria); il secondo (art. 8) delinea le agevolazioni fiscali per quelle attività che sono definite marginali in quanto analiticamente descritte dallo stesso decreto (ossia con riferimento alle cinque categorie individuate dal DM 25 maggio 2005). Ne discende che anche attività tipicamente commerciali come le onoranze funebri e le gestioni cimiteriali (non svolte verso associati poiché in questo caso sarebbero decommercializzate) sarebbero ammesse purché non prevalenti (in termini di proventi realizzati, di investimenti effettuati e di oneri sostenuti) su quelle istituzionali.

Tuttavia, negli ultimi anni, sia l’Agenzia delle Entrate che il legislatore speciale, sembrano disattendere questa interpretazione «estensiva» del concetto di marginalità, nonostante il DM 25 maggio 1995 riporti l’elenco delle cinque categorie menzionate con esclusivo riferimento all’art. 8 della legge 266/91, lasciando dunque il campo ad interpretazioni diverse in merito all’art. 5 della medesima legge.

Peraltro, nell’ordinamento italiano la natura imprenditoriale delle organizzazioni di volontariato è esclusa secondo i recenti provvedimenti giurisprudenziali in tema di tutela della concorrenza negli appalti pubblici. Infatti, è orientamento consolidato nella giurisprudenza dei Tribunali amministrativi regionali, sin dalla fine degli anni novanta, quello di ritenere illegittime le procedure di gara per l’appalto di servizi aperte anche alle organizzazioni di volontariato, per la particolare natura di tali organizzazioni, delineata dalla legge di riferimento, che non consentirebbe una competizione sul mercato al pari delle altre imprese.

Significativo, ad esempio, appare il seguente stralcio della sentenza del TAR Piemonte, sez. II, 18 aprile 2005, n. 1043: «È illegittima l'aggiudicazione di una gara (nel caso di specie, avente per oggetto il servizio di telesoccorso) ad un'associazione di volontariato, considerato che quest'ultima non avrebbe potuto essere ammessa a partecipare alla gara stessa in quanto, alla stregua dell'art. 5 delle legge 266 del 1991, i proventi di tali associazioni sono costituiti esclusivamente dai rimborsi derivanti dalle convenzioni e da attività commerciali e produttive marginali, tra cui non rientrano gli appalti pubblici, che presuppongono una comparazione delle offerte con criteri concorrenziali di convenienza tecnico-economica, incompatibile con la natura dell'attività di volontariato».

Non è questo l'orientamento della giurisprudenza europea. La già citata sentenza della Corte di Giustizia Europea trae origine dalla segnalazione alla Commissione europea presentata da un'azienda di autonoleggio con conducente, che denunciava come l'accordo quadro tra la Regione Toscana e alcune associazioni di volontariato per lo svolgimento di attività di trasporto sanitario precludesse la partecipazione di altre imprese in violazione della direttiva 92/50/CEE, che invece imponeva la pubblicazione di un bando di gara e, in linea di principio, l'aggiudicazione dell'appalto mediante procedura aperta o ristretta. Seppure l'esito della sentenza è stato il rigetto del ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto dalla Commissione delle comunità europee – la Commissione infatti non ha prodotto alcuna prova del valore dell'appalto impugnato che, se superiore alla soglia stabilita dalla direttiva 92/50 CEE avrebbe comportato l'accertamento di inadempimento dello Stato italiano - tuttavia la pronuncia riveste notevole importanza per le considerazioni espresse dalla Corte sulla natura delle organizzazioni di volontariato e della loro attività, alla luce anche dei principi codificati nel D.Lgs 163/2006 (Codice dei contratti pubblici di lavori, servizi e forniture).

La Corte rileva, infatti, che l'assenza di fini di lucro e la presenza di finalità di solidarietà sociale, evidenziate dallo Stato italiano per negare la natura di appalto pubblico all'accordo sottoscritto dalla Regione Toscana con le organizzazioni di volontariato, non esclude che tali associazioni esercitino un'attività economica e costituiscano imprese ai

sensi delle disposizioni del trattato sulla concorrenza. Ne deriva pertanto che le organizzazioni interessate possono esercitare un'attività economica in concorrenza con altri operatori. Si tratta di un principio codificato nel D.Lgs 163/2006, in particolare il comma 19 dell'art. 3 che definisce prestatore di servizi «una persona fisica, o una persona giuridica, o un ente senza personalità giuridica...che offra sul mercato, rispettivamente, ...la prestazione di servizi». Del resto, in base all'orientamento comunitario, qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, consistente nell'offrire beni e servizi su un determinato mercato contro un corrispettivo, assume i rischi dell'imprenditore e quindi rientra nella nozione di impresa.

La Corte, inoltre, aggiunge che la circostanza che i collaboratori di tali organizzazioni agiscano a titolo volontario, permettendo alle stesse di presentare offerte a prezzi notevolmente inferiori a quelli di altri offerenti, non impedisce loro di partecipare alle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici previste dalla direttiva 92/50.

Proprio l'elemento della presenza prevalente di volontari nell'attività di queste organizzazioni, unitamente al fatto che la voce principale delle entrate è costituita, in base alla legge n. 266/91, da rimborsi e solo marginalmente da corrispettivi derivanti da attività produttive, ha orientato i TAR italiani nel ritenere che le organizzazioni di volontariato siano giuridicamente inidonee a svolgere attività di impresa in concorrenza con altri operatori economici, precludendo loro la partecipazione a procedure di gara per l'affidamento di servizi.

Si noti che questo orientamento giurisprudenziale è riferito solo alle organizzazioni di volontariato ex L. 266/91, poichè la posizione dei giudici amministrativi nei confronti di altri soggetti non profit (es. associazioni di promozione sociale) è quella di ammettere la loro partecipazione alle gare pubbliche al pari delle imprese commerciali (TAR Lazio sez. III quater n. 5993/2006), operando il divieto solo per le organizzazioni di volontariato (TAR Emilia Romagna sez. II Bologna n. 822/2005).

Ci troviamo dunque di fronte ad una palese incongruenza fra gli orientamenti della giurisprudenza italiana (contraddittoria al suo stesso interno) e la giurisprudenza europea: per la prima la natura imprenditoriale è negata (pur ammettendo in taluni casi attività

commerciali pure e non rientranti fra quelle elencate dal DM 25 maggio 2005), per la seconda la natura commerciale è connaturata al fatto stesso di ammettere l'esercizio di attività economiche a controprestazione (sinallagmatiche).

Rimane inoltre aperta la questione degli indicatori di commercialità riportati nel DM 25 maggio 2005, là dove si richiede che l'eventuale attività commerciale e produttiva marginale sia svolta «senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa».

Anche il DPCM del 30 marzo 2001, deputato a precisare il ruolo del terzo settore nella programmazione e gestione dei servizi alla persona, consente alle organizzazioni di volontariato di essere coinvolte «nei servizi e nelle prestazioni anche di carattere promozionale complementari a servizi che richiedono una organizzazione complessa» ma precisa espressamente che il requisito della professionalità, assente per natura nel volontariato, resta indispensabile ogni volta che debbano essere garantiti servizi la cui complessità ne escluda il carattere di complementarietà nel contesto dell'erogazione del servizio stesso.

La conseguenza, per il TAR piemontese, è la seguente: «La partecipazione ad una procedura di selezione concorrenziale è quindi, per regola, preclusa alle associazioni di volontariato, non potendo le stesse avvalersi di proventi che deriverebbero dal discendente contratto sinallagmatico, pena la violazione delle norme e dei principi fondamentali sopra richiamati» (TAR Piemonte, sez. II, 18 aprile 2005, n. 1043).

Il fatto poi che la legge richiami le attività commerciali e produttive marginali, non implica il riconoscimento della natura di imprenditore commerciale in capo alle organizzazioni di volontariato. Infatti, la giurisprudenza amministrativa esclude la compatibilità tra lo svolgimento di attività produttive marginali e la partecipazione a gare pubbliche (si veda TAR Campania, sez. I, sent. n.3021 del 2/4/2007). Secondo il giudice amministrativo non può essere definita attività produttiva marginale un servizio svolto per un ente pubblico, se non altro per gli interessi generali che esso sottende e per l'impegno

che richiede (TAR Veneto, sez. I, sent. N.481 del 3/3/2004); nè possono rientrare tra i proventi derivanti da attività produttiva marginale i corrispettivi derivanti da appalti pubblici, che presuppongono l'espletamento di una procedura fondata sulla comparazione delle offerte con criteri concorrenziali di convenienza tecnico-economica, incompatibile con la natura del volontariato (TAR Piemonte, sez. II, n.1604 del 31.3.2006).

Elemento discriminante del ragionamento sin qui condotto è la possibilità che le organizzazioni di volontariato svolgano attività commerciali e produttive marginali (quindi imprenditoriali) coerentemente con il dettato normativo della legge 266/91, che all'art. 3 comma 2, consente loro di assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata compatibilmente con lo scopo solidaristico, con i due limiti del rispetto dello scopo solidaristico e del suo carattere marginale, cioè limitato, collaterale e non determinante rispetto all'attività istituzionale-statutaria.

Peraltro, il D.Lgs 460/97 sulle Onlus consente agli organismi non lucrativi di utilità sociale, di cui il volontariato fa parte di diritto, di svolgere attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse, poiché è propria del terzo settore la possibilità di finanziare l'attività principale con attività di impresa svolta marginalmente e non professionalmente.

Appare dunque poco ragionevole impedire ad organizzazioni di volontariato strutturate e con capacità imprenditoriale adeguata (pur se riferita all'attività produttiva marginale non prevalente rispetto a quella solidaristica), lo svolgimento di attività commerciali non rientranti nelle cinque categorie del DM 25 maggio 2005. In questo senso non appaiono condivisibili progetti di riforma della legge 266/91 attualmente depositati in Parlamento che precluderebbero del tutto alle organizzazioni di volontariato lo svolgimento di qualsivoglia attività imprenditoriale.

Infine, ritornando alle conseguenze della norma di cui all'art. 30 del decreto «anti-crisi», quale scenario giuridico si aprirebbe qualora le organizzazioni regolarmente iscritte nei registri regionali fossero escluse dall'anagrafe Onlus unicamente sulla base dello svolgimento di attività commerciali e produttive marginali interpretate in chiave descrittiva

(ovvero le cinque fattispecie individuate dal decreto) come nel DM 25 maggio 2005 (si ribadisca riferito unicamente all'art. 8 della legge 266/91)?

Le organizzazioni di volontariato «incriminate» sarebbero non considerate più Onlus pur rimanendo organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali, non potendo essere escluse da quest'ultimi finché non sopraggiungesse una decisione in tal senso da parte del Presidente della Regione (o dalla Provincia a seconda delle legislazioni regionali). Ciò non esclude che l'Agenzia delle entrate o la Direzione Regionale possano inviare alla Regione o alla Provincia, demandata alla tenuta del registro, una comunicazione con richiesta di cancellazione per mancanza dei requisiti di cui all'art. 5 della legge 266/91.

La richiesta, qualora accolta, implicherebbe la perdita dello status di organizzazioni di volontariato iscritta, con tutte le conseguenze del caso (termine immediato delle convenzioni in essere, perdita dei benefici fiscali, etc.).

Tale conseguenza ci appare particolarmente grave, poiché la norma contenuta nel decreto «anti-crisi» potrebbe produrre un effetto a catena particolarmente lesivo per organizzazioni storiche del volontariato che svolgono attività a controprestazione non in regime di convenzione da decenni, ben prima dell'approvazione della legge quadro sul volontariato. A tali organizzazioni non rimarrebbe pertanto che la possibilità di scorporare l'attività commerciale con la costituzione di apposite società di capitali o di imprese sociali o fondazioni costituite ad hoc oppure, in alternativa, l'opzione di abbandonare il regime normativo delle organizzazioni di volontariato orientandosi verso altre legislazioni speciali (es. la legge 383/2000 sulle associazioni di promozione sociale).

Si ritiene pertanto opportuno che il legislatore ripensi il quadro normativo delineato (visto anche il contrasto fra orientamenti giurisprudenziali europei e nazionali) abolendo le norme in questione oppure prendendo spunto da tale incongruenza normativa per rivedere nella sostanza il contenuto del DM 25 maggio 2005, ribadendo la sua applicabilità esclusivamente all'art. 8 della legge 266/91 o ampliando la gamma delle attività commerciali e produttive marginali consentite.

4.2 Esempi di misurazione della marginalità quantitativa

In primo luogo, bisogna osservare che, in teoria, l'interpretazione dell'art. 1 del D.M. 25/05/1995 identifica 5 categorie di attività marginali dettando per ogni attività un criterio di marginalità diverso e, quindi, si deve considerare che il calcolo della marginalità dovrebbe essere unico per ogni tipo di attività.

Invece nella pratica, come si evince da alcuni verbali redatti in seguito ad accertamenti della Guardia di Finanza in occasione della verifica di alcune associazioni dove esistono sia ambulatori che onoranze funebri, il calcolo della marginalità è stato fatto distinguendo fra l'attività di onoranze funebri e quella di servizi ambulatoriali.

È chiaro ed evidente che, trattandosi per entrambe le attività di prestazioni di servizi, sarebbe stato logico effettuare un calcolo unico così come risulta dal tenore della norma che, fra l'altro, risulterebbe più favorevole alle associazioni, potendo usufruire del vantaggio che nel caso un'attività di servizi risultasse al 55% fra ricavi e costi diretti ed un'altra risultasse al 40% sempre sui costi diretti e quindi, in conseguenza, si avrebbe una situazione di rispetto della marginalità.

Invece la Guardia di Finanza ha estrapolato dal bilancio dell'associazione verificata i costi di diretta imputazione inerenti a ciascuna attività e li ha confrontati con i conseguenti ricavi verificando che i ricavi non fossero maggiori di oltre il 50% dei costi. Segue la proposta di un esempio numerico di calcolo della marginalità.

Esempio numerico:

ATTIVITA' AMBULATORIALE

COSTI		RICAVI		
Manutenzione ordinaria €	5.000	Proventi visite specialistiche €	350.000	
Utenze telefoniche €	450	Proventi diagnostica strumentale €	20.000	
Acquisto mater.spec. €	15.000	Prestazioni fisioterapiche €	250.000	
Competenze specialisti €	450.000	Altre prestazioni sanitarie €	15.000	
Ammortamenti specifici €	25.000			
TOTALE COSTI	€ 495.450	TOTALE RICAVI	€ 635.000	
Verifica marginalità:				
Totale costi diretta imputazione (c.d.i.)	+	50% c.d.i.	>	Totale ricavi
495.450	+	247.725	>	635.000 ok marginale

4.3 La marginalità qualitativa.

Come già ampiamente analizzato nei punti precedenti, per quanto riguarda la marginalità quantitativa, i corrispettivi per i servizi ambulatoriali non devono eccedere del 50% i costi di diretta imputazione.

Per quanto riguarda la marginalità qualitativa, introdotta dal comma 2 del D.M. 25/5/1995, il discorso è più delicato e complesso, in quanto la stessa norma è soggetta ad interpretazione dato il contesto nel quale gli stessi servizi vengono posti in essere. C'è da tener presente e da considerare alla luce dello sviluppo della società dal 1995 ad oggi, la seguente frase del D.M. 25/05/1995, "le attività devono essere svolte:

a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato

b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità di prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.”

In primo luogo bisogna considerare che senz'altro per la maggioranza delle Misericordie i vari servizi, prendendo quale caso di studio ad esempio quelli ambulatoriali, sono inseriti fra le attività istituzionali, in quanto da sempre sono servizi svolti in abbinamento alle attività socio-sanitarie e con spirito di volontariato. In Toscana specialmente, moltissime organizzazioni di volontariato che da sempre si occupano di assistenza ai malati e trasporto degli infermi hanno conseguentemente cominciato a fornire servizi ambulatoriali tramite medici e operatori sanitari consentendo ai cittadini una migliore fruizione dei servizi ambulatoriali e calmierando i prezzi di mercato.

È chiaro che la norma predetta va interpretata e contestualizzata sulla base dei seguenti fattori:

a) per quanto riguarda il fattore organizzazione bisogna tenere conto che nei tempi moderni qualsiasi attività, anche di volontariato, necessita di un certo grado di organizzazione per essere svolta ed in particolare quelle dei servizi ambulatoriali o per esempio quella dei servizi funebri e, inoltre, bisogna anche tenere conto che le Confraternite hanno una grande base sociale con molti volontari attivi e perciò tutte le attività svolte sono ovviamente organizzate di conseguenza;

b) l'assenza di concorrenzialità sul mercato nel caso delle Confraternite è provata dalla storia stessa, nel senso che si tratta di attività “relative a radicate tradizioni locali che riservano al volontariato determinati servizi in favore della comunità locale. Nel caso delle Confraternite le attività di onoranze funebri vengono svolte dal 1208 e cioè da prima della nascita delle imprese. Quanto sopra detto in merito a radicate tradizioni locali viene confermato dalla Circolare Ministeriale del 25/02/1992 n. 3 emanata dal Ministero delle Finanze a commento della Legge 266/91. La concorrenzialità dell'attività viene anche esclusa dalla sentenza del T.A.R. TOSCANA sez. II n. 253 del 11/03/1998 e dalla sentenza della Corte di Appello di Firenze n. 1947 del 04/12/2000 nel giudizio civile fra

un’impresa funebre e una Confraternita di Misericordia, tutte relative all’attività di onoranze funebri.

La concorrenzialità è esclusa anche dal diverso rapporto che c’è fra l’utente e le Misericordie. Infatti l’utente è consapevole che l’ente non ha proprietari, non esiste infatti una categoria di azionisti aventi diritto ad un utile ma ogni profitto viene utilizzato per gli scopi statutari dell’ente. Questa consapevolezza unita alla radicata tradizione crea un rapporto di tipo “fiduciario” tra utente ed ente erogatore che è ben diverso rispetto al rapporto cliente e impresa commerciale

5. Approfondimento sui casi particolari

L’articolo 30 del D.L. 185/2008 convertito in L. 2/2009 prevede, al comma 5, che la qualifica di O.N.L.U.S. si applica in via automatica alle organizzazioni di volontariato che svolgono le attività marginali previste dal D.M. del 25/05/1995.

Dal disposto del c.d. “Decreto Anticrisi” consegue che le organizzazioni di volontariato che svolgono attività diverse da quelle descritte dal D.M. del 25/05/1995 non possono più beneficiare della qualifica automatica di O.N.L.U.S. e nemmeno delle conseguenti agevolazioni fiscali.

La Circolare n. 12/E del 09/04/2009 emanata dall’Agenzia delle Entrate per fornire chiarimenti in merito all’articolo 30 del Decreto Anticrisi ribadisce che ogni attività diversa da quelle disciplinate, e nuovamente descritte, dal D.M. del 25/05/1995 fa perdere la qualifica automatica⁸.

⁸ Circ.n.12/E Agenzia delle Entrate:

.....
In sintesi, in base alla previsione del comma 5 dell’art. 30, le organizzazioni di volontariato sono ONLUS di diritto e possono fruire della disciplina a favore delle ONLUS se:

1) sono iscritte negli appositi registri del volontariato di cui alla legge n. 266 del 1991;

2) non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali elencate nel decreto del 25 maggio 1995.

Pertanto, qualora le organizzazioni di volontariato, ancorché iscritte negli anzidetti registri, svolgano attività commerciali non riconducibili fra quelle sopra richiamate, le stesse non possono assumere la qualifica di ONLUS di diritto e sono tenute, ai sensi dei commi 1 e 5 dell’art. 30 del decreto-legge n. 185, a trasmettere il modello di comunicazione previsto dallo stesso articolo.

.....

La Circolare 12/E, al paragrafo 1.1.1⁹, afferma che “la commercialità o meno di un’attività è determinata ai fini fiscali sulla base di parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere e dalle sue finalità”.

Si ricorda, dunque, che la natura commerciale o non commerciale di attività diverse da quelle del D.M. del 25/05/1995 deve essere fatta sui parametri oggettivi richiamati al punto 1.1.1 della circolare ed al punto 2.1 viene aggiunto che la stessa avviene “senza che a tal fine possa assumere rilievo la qualificazione statutaria della stessa”.

Viene introdotta una importante novità ovvero che la previsione statutaria che circostanza l’attività sia del tutto indifferente ed ininfluyente rispetto al problema della qualificazione commerciale e meno dell’attività stessa.

Facendo riferimento alle attività commerciali marginali ricordiamo che queste, oltre ad essere definite dal D.M. 25/05/1995, devono essere verificate e sottoposte a controllo da parte di ogni organizzazione di volontariato iscritta.

Il secondo comma del decreto sulla marginalità, ripreso anche al punto 1.1.1 della Circolare 12/E, fissa stringenti e limitate condizioni per lo svolgimento delle attività da parte delle associazioni prevedendo che se le stesse non siano svolte:

- in forma continuativa (abitudine),
- con l’impiego di personale (professionalità),
- in forma di impresa anche minima (organizzazione)

tali tipologia di attività non si possono qualificare come marginali.

⁹ Circ.n.12/E Agenzia delle Entrate:

.....
Si ricorda che la commercialità o meno di un’attività è determinata ai fini fiscali sulla base di parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere e dalle sue finalità.

In sostanza la qualificazione ai fini fiscali dell’attività deve essere operata verificando se la stessa possa ricondursi fra quelle previste dall’art. 2195 del codice civile o, qualora essa consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel menzionato articolo (es. prestazioni didattiche, sanitarie, terapeutiche etc.), se venga svolta con i connotati dell’organizzazione, della professionalità e abitudine.

Il carattere di imprenditorialità può di fatto derivare anche dallo svolgimento di un solo affare in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola e la funzione organizzativa dell’imprenditore può rilevarsi nel coordinamento dei mezzi finanziari nell’ambito di un’operazione di rilevante entità economica.

.....

Passando ad una analisi di possibili casistiche che possiamo trovare all'interno delle associazioni Misericordie descriveremo i settori di seguito individuati:

1. Attività svolte con la gestione dei Cimiteri
2. Attività svolte con la gestione delle Onoranze funebri
3. Attività svolte con la gestione dei Poli Ambulatori
4. Attività svolte con la gestione delle Case di riposo

Esaminiamo adesso le varie tipologie di attività che possono essere svolte dalle nostre Misericordie indicando esempi di come le stesse dovrebbero essere condotte per non entrare nel mirino dell'Agenzia delle Entrate; saranno, inoltre, riportati anche esempi di alcune attività svolte in modo non corretto¹⁰.

1. Attività svolte con la gestione dei Cimiteri

Premesso che la Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 149/2003¹¹ ha precisato che le concessioni cimiteriali sono assimilate ai contratti di compravendita e come tali non possono essere classificate quali attività marginali ma commerciali, in conseguenza l'attività di gestione dei Cimiteri si può svolgere nei seguenti modi:

a. Cimiteri di proprietà della Misericordia

Come precisato, queste attività (concessione loculi e affini) non possono essere considerate prestazioni di servizi e quindi non possono essere ricondotte al punto e) comma 1 del D.M. 25/05/1995.

¹⁰ Si precisa che l'elencazione delle attività non deve essere considerata esaustiva. Le soluzioni proposte sono esposte a mero titolo esemplificativo e potrebbero non esaurire le possibili modalità di svolgimento delle attività.

¹¹ Circolare Agenzia Entrate n.149/2003

.....
Dal punto di vista fiscale, ai contratti in esame risulta applicabile il principio di carattere generale contenuto nel comma 5 dell'art. 9 del TUIR, in base al quale gli atti a titolo oneroso che costituiscono o trasferiscono diritti reali di godimento sono assimilati alle cessioni a titolo oneroso. Per effetto di questa assimilazione, la fattispecie rientra nella previsione dell'art. 75, comma 2, lettera a) del TUIR, relativa alla determinazione dell'esercizio di competenza per i corrispettivi delle cessioni. Di conseguenza, i corrispettivi derivanti dai contratti in esame si considerano conseguiti alla data di stipula, ovvero alla data in cui si verifica l'effetto costitutivo del diritto d'uso, se dal contratto tale data risulta diversa e successiva rispetto a quella di stipula.
.....

Ne consegue che le associazioni possono solo svolgere attività riservate ai soci art. 148 TUIR comma 3¹² usufruendo della agevolazione prevista per gli enti di tipo associativo in relazione alle attività svolte nei confronti dei soci, rispettandone comunque le rigide disposizioni statutarie previste dal comma 8¹³.

b. Cimiteri comunali nei quali una parte è in concessione alla Misericordia.

Queste attività, possono essere demandate in regime di convenzionamento e quindi, non imponibili perché rientranti fra quelle al comma 3 del D.M. 25/05/1995, o svolte come prestazioni di servizi è quindi essere ricondotte al punto e) comma 1 del D.M. 25/05/1995.

¹² Articolo 148 TUIR - Enti di tipo associativo – comma 3,4:

3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

¹³ Articolo 148 TUIR - Enti di tipo associativo – comma 8:

8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all' articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all' articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell' articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

2. Attività svolte con la gestione delle Onoranze funebri

Si tratta di un attività che alcune Misericordie svolgono da secoli. Certamente l'attività nel corso del tempo si è dovuta adattare alle esigenze dei tempi moderni anche in relazione al mutare del contesto sociale e del tenore di vita della società.

Le alternative sono:

- Svolgere attività riservate ai soci art. 148 TUIR comma 3 (ex art. 111);
- Svolgere prestazioni di servizi di cui al punto e) comma 1 del D.M. 25/05/1995.

3. Attività svolte con la gestione dei Poli-Ambulatori

Gli ambulatori medici possono essere ospitati sia all'interno dei locali della Misericordia che in locali adiacenti alla stessa.

Le tipologie di servizi offerti dalla Misericordia ai medici e/o specialisti che prestano il loro servizio all'interno degli ambulatori sono di diversa natura:

- a) Locazione dei locali, non attrezzati, ai medici, rientrante fra i redditi fondiari soggetti ad imposizione.
- b) Locazione dell'ambulatorio attrezzato, servizio di pulizia e smaltimento rifiuti, servizio di prenotazione visite, prestazione di servizi, da considerarsi prestazione di servizi di cui al punto e) comma 1 del D.M. 25/05/1995
- c) Gestione di poli-ambulatori accreditati ed autorizzati nei quali avviene anche la riscossione centralizzata delle competenze dei professionisti. Dove le tipologie di servizi offerti dalla Misericordia nei confronti dell'utenza sono rivolti a:
 - i) utenti soci della Misericordia, quindi, attività riservate ai soci art. 148 TUIR comma 3^o (ex art. 111);
 - ii) utenti non soci della Misericordia in convenzione, quindi, non imponibili di cui al punto 3^o del D.M. 25/05/1995.
 - iii) utenti non soci della Misericordia non in convenzione, quindi, prestazioni di servizi di cui al punto e) comma 1 del D.M. 25/05/1995.

4. Attività svolte con la gestione delle Case di riposo

Le tipologie di servizi offerti dalla Misericordia nei confronti dell'utenza sono rivolti a:

- a) utenti soci della Misericordia

Svolgere attività riservate ai soci art. 148 TUIR comma 3[^] (ex art. 111);

b) utenti non soci della Misericordia, non in regime di convenzione

Svolgere prestazioni di servizi di cui al punto e) comma 1 del D.M. 25/05/1995.

c) utenti non soci della Misericordia, in regime di convenzione, non imponibili di cui al punto 3[^] del D.M. 25/05/1995.

6. Elaborazione di una proposta di modifica del Dm 25.5.1995.

Sulla base delle suesposte considerazioni appare non peregrina, tra le altre, una proposta di modifica dell'attuale formulazione del D.M. 25.05.1995 sulla cosiddetta "Marginalità".

Le associazioni di volontariato hanno visto nell'ultimo decennio il fiorire di una legislazione che ha modificato il modo di operare delle stesse associazioni all'interno delle Comunità nelle quali si trovano ad operare.

Nel 1991 la legge n.266 ha cercato di inquadrare le nostre realtà, regolamentandone i rapporti con l'ente pubblico, il funzionamento, le forme di finanziamento.

Le Misericordie riscontrano spesso notevoli difficoltà a conciliare la gestione delle attività storiche e nuove con i vincoli posti dalla normativa, in particolare con i vincoli imposti dalla marginalità di cui agli art. 5 ed 8 della norma. Infatti, a seguito della uscita del decreto del Ministero delle Finanze del 25.5.1995 (cosiddetto decreto sulla marginalità) si è dato un range di azione assai limitato alle organizzazioni di volontariato. Tale limitazione si rispecchia sia nella possibilità limitata di poter acquisire ricavi limitandoli al 50% dei costi di diretta imputazione (si pensi che il ricarico tipico di un imprenditore è almeno il doppio dei costi diretti e di quelli connessi alla remunerazione del capitale di rischio e dell'utile d'impresa), sia nella impossibilità poi di porre in essere le stesse attività commerciali escludendo l'utilizzo di mezzi organizzati.

Le associazioni di volontariato sono poi considerate Onlus di diritto per mezzo di una clausola di automaticità inserita nel decreto legislativo n. 460/1997 (art.10 c.8).

Attraverso tale clausola le associazioni di volontariato iscritte ai registri possono avvalersi anche delle agevolazioni concesse alle Onlus.

L'art.30, comma 5 del D.L. 185/2008 (cosiddetto decreto Anticrisi) a differenza di quanto promesso rischia di mettere in grave crisi, connesso con la restrittività del decreto sulla marginalità, la possibilità di operare delle nostre associazioni. Infatti il cennato comma 5 nega l'automaticità della qualifica di Onlus a quelle associazioni di volontariato che ponessero in essere attività commerciali fuori dal concetto di marginalità di cui al citato decreto sulla stessa marginalità. Risulta evidente come, a fronte di tale decreto così restrittivo, la sanzione della perdita delle agevolazioni Onlus appare molto concreta e assai funesta.

A fronte delle suesposte considerazioni appare quantomai opportuno un intervento legislativo di modifica del decreto sulla marginalità del 1995 finalizzato a rendere le associazioni di volontariato più libere di svolgere le attività statutarie, ad alto livello sociale, senza la minaccia di perdere le agevolazioni connesse o addirittura il loro status di organizzazione di volontariato.

La modifica della norma dovrebbe raggiungere le seguenti finalità:

- eliminazione del comma 2 lettera b) del decreto

Motivazione

Nell'ambito di una crescita e di un miglioramento continuo della società civile, il volontariato moderno non può prescindere dall'essere adeguatamente organizzato nonché dall'avvalersi di persone che seppur volontari hanno ricevuto una formazione specialistica al fine di poter essere utili in una società sempre più specializzata. Pertanto il volontariato moderno dev'essere ben organizzato, ben formato e specializzato, solo così il volontariato può essere utile. Per questo bisogna eliminare la marginalità qualitativa ritenendo sufficiente la limitazione quantitativa.

Infatti, il buon volontariato negli ultimi quindici anni si è organizzato e specializzato.

In diversi settori il volontariato arriva vicino alla gente in un modo in cui lo Stato, anche se ben organizzato, non può mai arrivare, ed è giusto che sia incentivato.

Il volontariato merita di essere agevolato perché le sue attività sono un’integrazione ed un completamento delle attività che sono svolte dallo Stato ed è chiaro ed evidente che tali attività, svolte nell’interesse dello Stato e nel rispetto del principio di sussidiarietà previsto sia dal diritto europeo che dall’art. 118 della Costituzione, non debbono essere assoggettate a tassazione anche se svolte in maniera organizzata. La detassazione è importante perché in un certo senso tende a premiare il fatto che le persone che si impegnano nel volontariato sono anche gratificate dalla circostanza che svolgono attività così importanti per lo Stato da meritare di essere detassate e agevolate.

L’elemento dell’organizzazione prescinde dal fatto che l’attività sia o meno a corrispettivo, è invece insito nell’idea stessa di volontariato così come emerge dalla volontà della 266 ed è connessa all’esercizio delle attività tipiche. Ad es. non è che vi sia una diversa organizzazione per svolgere un servizio di trasporto in convenzione o uno privato a soci o uno privato a terzi gratuito o ancora uno privato a terzi a corrispettivo. L’elemento dell’organizzazione prescinde dalla diversa rilevanza ai fini fiscali. Anzi, essendo elemento egualmente rilevabile per tutte le fattispecie fiscali non può essere un fattore distintivo. Diverso è invece e non collegabile con l’organizzazione del servizio in quanto criterio presuntivo di commercialità, il fatto che l’attività sia orientata ad ottenere un lucro anche solo oggettivo. Per questo il criterio presuntivo di commercialità non può che essere quantitativo, stante lo svolgimento dell’attività orientata al perseguimento dei fini istituzionali.

- inserimento del comma 4 e 5 per regolamentare le eventuali attività commerciali non marginali

Motivazione

Il volontariato, nelle fattispecie non marginali, non intende sottrarsi al criterio generale della non prevalenza delle attività commerciali e per le stesse non intende sottrarsi all’equa imponibilità.

Nella società di oggi, che è molto più complessa e variegata rispetto a venti anni fa, siamo arrivati a capire che lo Stato non può e non deve fare tutto ma, anzi, è necessario un nuovo welfare molto più leggero che lasci spazio, o meglio valorizzi le attività sociali che i cittadini, partendo da motivazioni idealistiche (siano questi ideali “laici” che ideali “cristiani”) mettono in essere, consentendo alle organizzazioni di volontariato di finanziarsi anche con attività puramente commerciali che ovviamente non devono essere prevalenti e che comunque saranno tassate nello stesso modo di quelle delle imprese. In sostanza, con le modifiche proposte si fa chiarezza nella applicazione della legge sulle organizzazioni di volontariato che in pratica potranno svolgere le seguenti attività:

- a) attività istituzionali completamente decommercializzate
- b) attività marginali (nel rispetto della marginalità quantitativa) completamente detassate
- c) attività anche commerciali (purché non prevalenti) regolarmente assoggettate ad IRES.

Viene ad essere, così, eliminata l’attuale situazione di incertezza legislativa dovuta al fatto che con la legislazione attuale non sembra possibile per le o.d.v. svolgere attività commerciali pena la cancellazione dai registri provinciali e la perdita delle agevolazioni fiscali. Se l’interpretazione dell’attuale legislazione fosse questa è chiaro ed evidente come tale norma sia anacronistica e fuori dai tempi moderni e non terrebbe conto di quanto già spiegato e cioè che il volontariato ha bisogno di svolgere alcune attività commerciali per poter reperire le risorse necessarie al suo sostentamento e progresso nella società moderna.

Proposta di modifica

Criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato. (D.M. 25.5.95 Ministero delle Finanze)

Art. 1.

1. Agli effetti dell'articolo 8, comma 4, della legge 11 agosto 1991, n. 266, si considerano attività commerciali e produttive marginali le seguenti attività:

- a. attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;
- b. attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- c. cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- d. attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- e. attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111 comma 3 del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

2. Le attività devono essere svolte:

- a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'art. 6 della legge n. 266 del 1991.
- ~~b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.~~

3. Non rientrano, comunque, tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni.

4. Qualora l'organizzazione eserciti attività commerciali e produttive non rientranti nella marginalità di cui ai commi 1, 2 e 3, per queste si applicano:

- a) Le disposizioni di cui all'art. 20 D.P.R. 29.09.1973, n. 600;
- b) le norme sul reddito d'impresa di cui al D.P.R. 917/86 e sull'Imposta sul Valore aggiunto di cui al D.P.R. 633/72.

5. Per le attività commerciali e produttive svolte, l'organizzazione deve:

- a) tenere una contabilità separata, distinguendo all'interno di questa le attività marginali ai sensi del presente decreto;
- b) redigere entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio un separato documento, composto da stato patrimoniale, rendiconto economico e nota integrativa, volto a rappresentare la situazione patrimoniale e finanziaria nonché l'andamento economico in relazione a tali attività. Il rendiconto economico deve distinguere, all'interno delle complessive attività commerciali e produttive svolte, quelle rientranti nella marginalità di cui al presente decreto;
- c) documentare, nel proprio bilancio d'esercizio, il rispetto della marginalità di cui al presente decreto oltre alla marginalità, in senso di non prevalenza, di cui all'art. 5 della legge 11 agosto 1991, n. 266, rispetto alle attività complessivamente svolte.

6. Non sono considerate attività commerciali e produttive quelle esercitate da enti e/o organizzazioni, in qualsiasi forma costituite, eventualmente partecipate.

Prof. BAGNOLI LUCA

Professore Ordinario di Economia Aziendale presso l'Università degli Studi di Firenze

Dott. BERTONCINI ANDREA

Commercialista – Consulente di Enti non profit

Dott. CIURLIA LUCA

Commercialista – Segretario della Misericordia di Siena

Dott. DI BELLA MARIO

Commercialista – Coordinatore area fiscale Confederazione Misericordie

Rag. FERRI FABRIZIO

Commercialista – Consulente della Misericordia di Prato

Dott. MANETTI GIACOMO

Ricercatore in Economia Aziendale presso l'Università degli Studi di Firenze

Dott.ssa ORSI SILVIA

Commercialista - Consulente di Enti non profit

Rag. PANELLI ANDREA

Analista e Revisore contabile – Camarlingo della Misericordia di Empoli

Rag. ROGAI RICCARDO

Commercialista – Consulente di Enti non profit

Rag. TRONI PIERO

Direttore Amministrativo della Misericordia di Prato

*Confederazione Nazionale Misericordie ringrazia tutti i componenti del Gruppo Fiscalità
per il prezioso contributo offerto – Firenze, luglio 2009*

