



Università degli Studi di Firenze

CESVOT
CENTRO SERVIZI VOLONTARIATO TOSCANA

**ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO TOSCANI
E ATTIVITÀ COMMERCIALI:
POSSIBILI MODELLI ORGANIZZATIVI**

Luglio 2009

Responsabile del progetto di ricerca
Prof. LUCA BAGNOLI

Il gruppo di ricerca è composto da

Luca Bagnoli, Mario Di Bella e Giacomo Manetti

Il presente lavoro, pur essendo frutto di una elaborazione comune, è così attribuibile:
par. 1, 4, 4.1, 4.2, 4.3 a Luca Bagnoli, par. 2, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 a Mario Di Bella,
par. 2.7, 2.7.1, 2.7.2, 2.7.3, 2.7.4, 3, 3.1, 3.2 a Giacomo Manetti.

SOMMARIO

1. UNA NOTA METODOLOGICA	6
2. LE ATTIVITÀ COMMERCIALI TRA NORMATIVA SPECIALE E TRIBUTARIA: UN INQUADRAMENTO GENERALE.....	10
2.1. INTRODUZIONE	10
2.2. ENTI NON COMMERCIALI ED ENTI ASSOCIATIVI	11
2.3. UNA PARTICOLARE CATEGORIA DI ENTI NON COMMERCIALI: LE ONLUS	18
2.4. LA FISCALITÀ SPECIALE DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO	22
2.5. LE ATTIVITÀ COMMERCIALI REALIZZATE DALLE ODV TOSCANI	25
2.6. IL PUNTO DI VISTA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA	33
2.7. LA MARGINALITÀ NELLE ODV: ALCUNE CONSIDERAZIONI	35
2.7.1. PREMessa	35
2.7.2. INTERPRETAZIONE DELL'ESPRESSIONE «ATTIVITÀ PRODUTTIVE E COMMERCIALI MARGINALI»	35
2.7.3. LA NATURA «IMPRENDITORIALE» DELLE ODV FRA GIURISPRUDENZA NAZIONALE ED EUROPEA	37
2.7.4. GLI EFFETTI DEL DECRETO «ANTICRISI»	41
3. I CASE STUDIES	43
3.1. IL METODO E GLI STRUMENTI	43
3.2. LE RISULTANZE	51
4. I POSSIBILI MODELLI	60
4.1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE.....	60
4.2. POSSIBILI SOLUZIONI ORGANIZZATIVE	61
4.3. COSTITUIRE UNA FONDAZIONE. CENNI	63

1. UNA NOTA METODOLOGICA

Da alcuni anni il Dipartimento di Scienze Aziendali dell'Ateneo di Firenze, in collaborazione con la Regione Toscana e le Province di Firenze e Pistoia, porta avanti un percorso di «lettura ragionata» dei bilanci d'esercizio delle organizzazioni di volontariato (OdV) del territorio. L'attività consiste nel raccogliere i bilanci depositati presso le Province toscane, nel procedere alla riclassificazione e, infine, nell'effettuare delle analisi economico-finanziarie in modo da evidenziare le principali caratteristiche gestionali di tali organizzazioni ¹.

Dall'esame di circa 3.600 bilanci (1672 per l'anno 2004, 1748 per l'anno 2005), corrispondenti approssimativamente all'80% dell'universo di riferimento – le organizzazioni iscritte al registro presso le province toscane con esclusione dell'amministrazione pisana che ha voluto ritenuto di non partecipare – si sono evinte le seguenti informazioni “contabili”:

- il totale entrate/proventi è stato pari a 265 milioni di euro per il 2004 e 289 milioni per il 2005;
- il totale uscite/oneri è stato pari a 264 milioni di euro per il 2004 e 258 milioni per il 2005.

In particolare, i componenti positivi si dividono nelle seguenti categorie:

- sinallagmatici, rappresentati da contropartite per i beni/servizi realizzati, pari a 170 mil. per l'anno 2004 e 181 mil. per l'anno 2005;
- da fund raising, rappresentati da tutte quelle risorse finanziarie che affluiscono senza obblighi di controprestazione (quote associative, liberalità, etc.), pari a 73 mil. per l'anno 2004 e 82 mil. per l'anno 2005;
- patrimoniali, rappresentati dai proventi riconducibili alla gestione del patrimonio mobiliare ed immobiliare, pari a 22 mil. per l'anno 2004 e 25 mil. per l'anno 2005;

¹ Quali risultati di tale attività si citano le seguenti pubblicazioni:

- L. BAGNOLI, *La lettura dei bilanci delle OdV*, Firenze University Press, 2007;
- Le annuali relazioni sui bilanci delle OdV per le Province di Firenze (anni 2003-2008) e Pistoia (anni 2002-2008), reperibili presso i corrispondenti assessorati alle Politiche sociali; alle quali si rinvia per i relativi approfondimenti.

Per quanto di rilievo in questa sede, tale ricerca ha permesso di individuare un elemento distintivo del volontariato toscano organizzato: la natura imprenditoriale di talune attività, che si sostanzia nella realizzazione di servizi e/o nella produzione e cessione di beni secondo una logica economico-aziendale, spesso contemplando una controprestazione (corrispettivo) da parte dell'utente o del committente, la quale è arrivata a coprire, per gli anni indagati, il 63-64% del totale entrate.

In questo ambito appare dunque ben presente, accanto al tradizionale profilo volontaristico-erogativo, un'offerta di servizi acquistati dal committente o dall'utente secondo una logica di mercato.

Tali attività, di natura sostanzialmente sinallagmatica (il corrispettivo versato dal cliente/utente/committente per il servizio ricevuto), costituiscono un corpus piuttosto eterogeneo e sono diversamente regolate sia a livello di normativa civile che, soprattutto di normativa tributaria. In particolare, il fisco introduce una distinzione tra attività c.d. non commerciali – in estrema sintesi, tutte quelle non a corrispettivo – e quelle c.d. commerciali e in quanto tali soggette ad imposizione secondo le logiche del reddito d'impresa. A ciò si aggiunge la normativa speciale che ammette lo svolgimento di attività commerciali in capo ad una OdV unicamente a patto che siano non prevalenti (la marginalità di cui all'art. 5, L. 266) e che rientrino all'interno dei confini tracciati dal D.M. 25.5.1995 (la marginalità di cui all'art. 8, L. 266).

Dunque, si è ritenuto opportuno svolgere un'indagine sulle attività commerciali – nel senso precedentemente indicato – svolte dalle OdV toscane nonché sugli assetti istituzionali adottati per il loro svolgimento.

Finalità dichiarate, accanto alla volontà di ampliare il grado di conoscenza delle condizioni di esistenza e delle manifestazioni di vita delle OdV, sono state:

- la predisposizione di una casistica delle tipologie di attività commerciali realizzate dalle OdV toscane, anche alla luce della loro ammissibilità in base alla normativa in vigore;
- la descrizione di alcuni modelli impiegati per il loro svolgimento;
- l'elaborazione, alla luce di quanto risultante dall'indagine empirica e dall'analisi della normativa vigente (speciale e fiscale), di modelli-tipo di assetto istituzionale e di opzioni organizzative per una gestione efficiente -

soprattutto in termini di compliance normativa - delle suddette attività commerciali.

La realizzazione dell'indagine sulle attività commerciali è avvenuta attraverso quattro fasi successive e logicamente correlate:

- a) una trattazione descrittiva della normativa vigente in tema di attività svolte da parte degli enti non profit in generale e delle organizzazioni di volontariato in particolare;
- b) l'individuazione delle attività svolte dalle OdV toscane con evidenziazione di quelle dotate del requisito di sinallagmaticità e/o di commercialità;
- c) l'analisi di cinque *case studies* rappresentativi delle OdV con maggiore incidenza delle attività commerciali;
- d) l'elaborazione di modelli-tipo di assetto istituzionale e di opzioni organizzative alla luce delle evidenze di cui alle fasi a), b) e c).

La prima fase ha visto l'esame congiunto di normativa civile (L. 266/91) e tributaria (D.P.R. 917/86 - T.U.I.R., D. Lgs. 460/97, prassi ministeriale) al fine di giungere ad una sintesi capace di descrivere il "modello" di funzionamento previsto dai legislatori civile e fiscale per una OdV. Strettamente correlata appare la seconda fase, la quale si sostanzia nella descrizione delle principali attività commerciali realizzate dalle organizzazioni toscane.

Fase uno e due trovano evidenza all'interno del secondo paragrafo.

Con la terza fase si procede alla verifica delle effettive modalità di gestione di attività commerciali all'interno delle OdV indagate. A tal fine, accanto ad una serie di incontri con professionisti e responsabili di OdV, sono state individuate cinque OdV qualitativamente rappresentative della complessità gestionale legata allo svolgimento di attività commerciali. L'analisi è avvenuta con approccio qualitativo di tipo longitudinale e sincronico.

La presentazione dei cinque *case studies* è contenuta nel terzo paragrafo.

Infine, la quarta fase – riportata all'interno del quarto paragrafo – persegue la finalità di circoscrivere i comportamenti "possibili" per una OdV. Vi è un primo tentativo di elaborare dei modelli organizzativo-istituzionali che, se da un lato standardizzano

l'eventuale imprenditorialità sociale delle nostre OdV, dall'altro permettono lo svolgimento di attività commerciali secondo logiche pienamente rispettose dei numerosi vincoli imposti all'agire.

Nelle intenzioni e nelle aspettative del curatore questa parte rappresenta il punto di partenza per un confronto aperto a tutti gli interessati sul futuro del volontariato organizzato in Toscana. Si ritiene, infatti, necessario contemperare le esigenze di compliance normativa con lo spirito ideale che caratterizza le OdV, ponendo tali aspetti all'interno di un corretto ordine gerarchico, il quale riconosca la stretta strumentalità dell'assetto istituzionale e delle forme organizzative "tributarie" rispetto alla mission perseguita.

2. LE ATTIVITÀ COMMERCIALI TRA NORMATIVA SPECIALE E TRIBUTARIA: UN INQUADRAMENTO GENERALE

2.1. INTRODUZIONE

Con l'emanazione della Legge 11 agosto 1991, n.266 - *Legge Quadro sul Volontariato* si è preso normativamente atto dell'esistenza di un vasto movimento di volontariato, a volte presente addirittura da secoli, con il fine di favorirne lo sviluppo quale strumento per il conseguimento di finalità di carattere sociale, civile e culturale ².

Ai sensi e per gli effetti della citata norma³,

- per «attività di volontariato» si intende quella prestata in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, anche indiretto, ed esclusivamente per fini di solidarietà;
- per «organizzazione di volontariato» si intende ogni organismo liberamente costituito che abbia lo scopo di svolgere l'attività di volontariato nella quale deve avere un ruolo determinante e prevalente la prestazione svolta dai propri aderenti (personale, volontaria e gratuita).

Le OdV costituite ai sensi della L.266/1991 devono essere iscritte in appositi registri regionali. Tale iscrizione è condizione necessaria per poter stipulare convenzioni con gli enti pubblici e per poter beneficiare della particolare disciplina dettata.

L'organizzazione opera esclusivamente a mezzo dei propri aderenti che devono prestare la propria attività senza alcuna remunerazione o beneficio di carattere economico-patrimoniale, né direttamente né indirettamente. L'attività di volontario non può essere retribuita in alcun modo neppure dal beneficiario. Al volontario possono essere solo rimborsate dall'organizzazione di appartenenza, le spese

² Il rapporto Biennale del volontariato del 2005 curato dall'Osservatorio Nazionale per il Volontariato del Ministero della Solidarietà Sociale evidenzia *“un fenomeno in crescita, in cui l'aumento del numero di volontari coinvolti si accompagna all'aumento del numero dei dipendenti delle organizzazioni di volontariato, al consistente aumento delle entrate economiche del settore; e alla riduzione delle dimensioni medie delle associazioni di volontariato. In generale assistiamo quindi ad un aumento delle associazioni che forniscono servizi diretti all'utenza e che dipendono economicamente dalle convenzioni con lo Stato o dalle sovvenzioni di privati.*

³ Per approfondimenti sul regime normativo introdotto dalla L. 266 si rimanda a V.ITALIA – A. ZUCCHETTI, *Le organizzazioni di volontariato*, Giuffrè, Milano, 1998; Aa.Vv, *La fiscalità delle Organizzazioni di volontariato*, Confederazione delle Misericordie d'Italia, Firenze, 2004.

effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro i limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse. La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro, subordinato o autonomo, e con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte.

Le OdV devono avvalersi in modo determinante e prevalente delle prestazioni dei propri aderenti. Le stesse possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure occorrenti a qualificare o specializzare l'attività da essi svolta.

2.2. ENTI NON COMMERCIALI ED ENTI ASSOCIATIVI

Un primo elemento fondamentale che deve essere tenuto in considerazione per la individuazione delle attività commerciali svolte dagli enti non commerciali in genere si trova nella seconda parte, comma primo, dell'articolo 143 del D.P.R. 916/86 Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Tuir, dove si precisa che non si considerano attività commerciali (c.d. de-commercializzazione generica) le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del C.C. purché vi sia il concorso di tre condizioni:

- a) l'assenza di organizzazione⁴;
- b) la conformità delle prestazioni rese alle finalità istituzionali dell'ente⁵;
- c) i corrispettivi non devono eccedere i costi di diretta imputazione sostenuti per le prestazioni stesse⁶.

La disposizione risulta di difficile applicazione poiché la sussistenza congiunta delle tre condizioni esposte si riscontra raramente, soprattutto nelle organizzazioni più complesse dove è praticamente impossibile l'assenza del requisito organizzativo.

Le attività di cui all'articolo 2195 C.C. (attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi; attività intermediaria nella circolazione dei beni, attività di trasporto; attività bancaria o assicurativa; attività ausiliarie delle precedenti) e le prestazioni di

⁴ Per l'erogazione del servizio non deve essere possibile individuare un organigramma di persone appositamente dedicate. Sono quindi esclusi quei servizi che necessitano di una pur minima strutturazione di risorse umane a materiali stabili e coordinati.

⁵ La verifica viene fatta attraverso la lettura dello statuto dell'ente comparando l'attività effettivamente esercitata con quelle analiticamente indicate nell'oggetto di attività dallo statuto.

⁶ Sono pertanto escluse dal computo le spese generali dell'organizzazione.

servizi non rientranti tra quelli di cui all'articolo 143, ma organizzate in forma di impresa, costituiscono attività commerciali soggette ad imposizione fiscale.

La disciplina fiscale specifica degli enti di tipo associativo è invece contenuta nell'articolo 148 del Tuir.

L'articolo in questione è stato modificato ed integrato ad opera dell'articolo 5 del D. Lgs. 460/1997, decreto che ha riordinato la disciplina tributaria degli enti non commerciali e ha introdotto la figura della organizzazione non lucrative di utilità sociale (Onlus).

Nel primo comma dell'articolo 148 viene stabilito che l'attività svolta nei confronti degli associati o dei partecipanti da parte degli enti non commerciali di tipo associativo non è considerata attività commerciale, purché questa risulti conforme alle finalità istituzionali.

Lo speciale regime tributario di favore riconosciuto per le associazioni si riferisce alle attività svolte verso gli associati e in presenza di determinate condizioni⁷, mentre le attività rese nei confronti dei terzi permangono, di regola, al di fuori dell'ambito di applicazione dell'art. 148 Tuir.

Ai sensi delle citate norme **non** costituiscono entrate di natura **commerciale**:

a) le Quote associative:

Le somme versate dai soci a titolo di quote associative sono disciplinate dal comma 1 dell'art.148 del Tuir; viene disposto che non concorrono a formare il reddito complessivo dell'ente le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi⁸.

b) la Raccolte fondi

⁷ Ai sensi dell'art. 148 Tuir l'atto costitutivo/statuto, redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata deve contenere:

- a) il divieto di distribuire utili;
- b) l'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento;
- c) la democraticità e l'effettività del rapporto associativo;
- d) l'obbligo di bilancio annuale;
- f) l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e la non rivalutabilità della stessa.

⁸ E' importante verificare che la quota associativa non sia comprensiva di una componente aggiuntiva che permette al socio di fruire di alcuni servizi da parte dell'associazione, situazione che potrebbe far emergere materia imponibile soggetta a tassazione.

Tra le attività agevolate, quindi non soggette ad imposte, assume notevole importanza la previsione del comma 3 dell'articolo 143. In base a tale comma, non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali anche con scambio o offerta di beni di modico valore o di servizi a coloro che erogano le offerte. L'articolo 2 del D.Lgs 460/97 (che tratta delle raccolte fondi per gli enti non commerciali in generale) ha inoltre statuito che tali raccolte siano escluse dal campo di applicazione dell'Iva ed esenti da ogni altro tributo, sia erariale che locale. La previsione è volta ad incentivare questa forma di finanziamento, estremamente diffusa per gli enti non commerciali⁹.

Per poter usufruire dei benefici fiscali le raccolte pubbliche di fondi devono rispondere a precise caratteristiche:

- deve trattarsi di iniziative occasionali;
- devono avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- i beni ceduti per la raccolta di fondi devono essere di modico valore.

E' da rilevare che l'articolo 20 del D.P.R. 600 del 29/09/1973 impone a carico di coloro che effettuano raccolte pubbliche di fondi di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito rendiconto nel quale devono essere riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti ciascuna manifestazione, celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione, accompagnando lo stesso, ove si renda necessario per motivi di chiarezza e trasparenza, da una relazione illustrativa delle entrate e delle spese anzidette. Tale rendiconto deve essere conservato ai sensi dell'articolo 22 D.P.R. 600/73 fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 C.C. (dieci anni dalla data dell'ultima registrazione) e da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'articolo 2457 del C.C. (compiuta la liquidazione, la distribuzione dell'attivo i libri devono essere depositati e conservati per dieci anni presso l'ufficio del registro delle imprese).

c) i proventi da Convenzionamento ed accreditamento

⁹ La casistica è assai ampia e comprende sia le più svariate iniziative dell'ente nel quale si prevede una raccolta fondi, sia manifestazioni di sensibilizzazione all'interno delle quali vengono offerte ai partecipanti cibi e bevande oppure vengono ceduti beni prodotti dai soci o acquisiti dagli stessi a titolo gratuito.

La lettera b) dell'articolo 143, comma 3, esclude da imposizione i contributi corrisposti agli enti non commerciali da parte delle amministrazioni pubbliche per svolgere le attività in regime di convenzionamento o di accreditamento, regime tipico delle attività sanitarie.

Anche in questo caso per poter applicare l'agevolazione prevista è necessario il rispetto di tre condizioni:

- i contributi devono essere corrisposti da amministrazioni pubbliche¹⁰;
- deve trattarsi di attività aventi finalità sociali;
- le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali.

Sulla questione si è espresso anche il Ministero delle Finanze con la circolare ministeriale 12/5/1998, n.124, confermando l'impianto agevolativo.

Riprendendo l'esame dell'articolo 148, il secondo comma prevede che le cessioni di beni o le prestazioni di servizi agli associati rese verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali hanno diritto, anche se rese in conformità alle finalità istituzionali, rientrano nell'esercizio delle attività commerciali. In questo caso i corrispettivi specifici, i contributi e le quote supplementari sono trattate non come concorso alle spese sostenute dall'ente di cui fanno parte ma come ricavo ai sensi dell'ex articolo 53 del Tuir (ora sostituito dall'art.57 Tuir) e dunque come corrispettivi dovuti in base ad un rapporto sinallagmatico instaurato tra i soci e l'ente.

Particolare attenzione deve essere posta all'ultima parte del secondo comma a norma del quale il carattere dell'abitudine o dell'occasionalità dell'operazione commerciale effettuata dall'ente di tipo associativo genera componente di reddito d'impresa o reddito diverso.

¹⁰ L'identificazione della nozione di ente o amministrazione pubblica è assai ardua. La più recente dottrina amministrativistica osserva che attualmente si va delineando una nozione di diritto comunitario di ente pubblico (estrapolata dalla normativa comunitaria sugli appalti) articolata su tre elementi caratterizzanti:

- a) Organismi dotati di personalità giuridica ed istituiti per soddisfare specificamente bisogni di interesse generale non aventi carattere industriale e commerciale;
- b) L'attività è finanziata in misura maggioritaria dallo Stato, dalle regioni, dagli enti locali o da altri enti pubblici;
- c) La cui gestione sia sottoposta al controllo dei soggetti anzidetti oppure i cui organi di amministrazione, direzione o vigilanza siano costituiti per più della metà da componenti designati dai soggetti anzidetti.

Il terzo comma dell'art.148 del Tuir introduce una disciplina specifica, la c.d. de-commercializzazione speciale, per alcune particolari categorie di enti associativi prevedendo una deroga a quanto stabilito dal comma precedente appena commentato.

L'agevolazione consiste nella non imponibilità dei corrispettivi specifici versati dagli associati per l'attività svolta dall'ente purché in conformità alle finalità istituzionali.

Anche in questo caso l'agevolazione richiede il concorso di tre condizioni:

- a) le attività agevolate devono essere effettuate da particolari tipologie di associazioni¹¹;
- b) i destinatari delle cessioni dei beni e dei servizi devono essere effettuati esclusivamente nei confronti di: iscritti; associati o partecipanti; altre organizzazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto, fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale; associati o partecipanti o tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali¹²;
- c) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Se ricorrono le tre condizioni sopra esposte l'attività non è considerata commerciale.

Nel caso in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano rese nei confronti di soggetti diversi da quelli sopra indicati, compresi i familiari degli associati o partecipanti, i corrispettivi che ne scaturiscono sono considerati esercizio di attività commerciale secondo le regole ordinarie.

Il quarto comma dell'art.148 del Tuir prevede che le agevolazioni previste dal terzo comma non siano applicabili per una serie di attività, che sono sempre considerate attività commerciali:

- cessione di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazioni di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;

¹¹ Associazioni politiche, associazioni sindacali e di categoria, associazioni religiose, associazioni assistenziali, associazioni culturali, associazioni sportive dilettantistiche, associazioni di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona.

¹² L'agevolazione si applica solamente nei confronti di soci a tutti gli effetti ovvero i soci titolari di tutti i diritti e di tutti gli obblighi sociali e non si applica alle partecipazioni sociali non continuative.

- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- gestione di spacci aziendali e mense;
- organizzazione di viaggi o soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

La commercialità delle attività come sopra indicate opera nei confronti di tutti gli enti non commerciali compresi quelli individuati al terzo comma.

Perdita della qualifica di ente non commerciale:

L'articolo 149 del Tuir, così come modificato dal D. Lgs. 460/97, prevede che gli enti non commerciali possano perdere la loro qualifica qualora sia esercitata come attività principale una attività commerciale e ciò indipendentemente da quanto sia previsto nello statuto o nell'atto costitutivo.

La perdita della qualifica di ente non commerciale comporta i suoi effetti negativi non solo in materia di imposte dirette ma anche di Iva. Infatti analogamente all'articolo 149 del Tuir anche l'articolo 4 del D.P.R. 633/72 è stato modificato dal D. Lgs. 460/97.

La verifica della permanenza dei requisiti è riferita ad ogni periodo di imposta e deve essere effettuata esaminando la tipologia di attività effettivamente svolta dall'ente.

Al secondo comma dell'articolo 149 del Tuir sono individuati i parametri di commercialità. Tali parametri servono da raffronto tra l'attività istituzionale e quella commerciale per determinare l'eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale e sono:

1. prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività. In questo caso il raffronto deve essere effettuato tra le immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, e gli investimenti relativi alle attività istituzionali e gli investimenti relativi alle attività de-commercializzate;
2. prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali. Deve essere effettuata una comparazione tra le due tipologie di ricavi;
3. prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le

liberalità e le quote associative. La circolare 124/E del 12/05/1998 ha precisato che la parola “redditi” deve essere intesa nel senso di “componenti positivi di reddito d’impresa”;

4. prevalenza delle componenti negative inerenti all’attività commerciale rispetto alle restanti spese.

La Circolare 124/E del 1998 aggiunge che sono, in ogni caso, esclusi dal raffronto di cui ai punti 2) e 3) i contributi percepiti dagli enti per lo svolgimento di attività aventi finalità sociale in regime di convenzione o di accreditamento in quanto questi, ai sensi dell’articolo 143, comma 3 lett. b), del Tuir, non concorrono alla formazione del reddito.

2.3. UNA PARTICOLARE CATEGORIA DI ENTI NON COMMERCIALI: LE ONLUS

Il D.Lgs. 460 del 04/12/1997 all'articolo 10 detta i requisiti per essere individuati come Onlus specificando, anzitutto, che possono godere dei benefici previsti per la categoria in questione le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative ed altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica.

Le Onlus devono redigere lo statuto o l'atto costitutivo nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

Per potersi qualificare quali Onlus gli enti devono iscriversi attraverso una procedura dettata dal Decreto 18 luglio 2003, n.266 all'anagrafe unica delle Onlus. Il procedimento prevede una comunicazione degli interessati alla Direzione Regionale delle Entrate e una successiva verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate dei requisiti per essere iscritti nell'anagrafe. Successivamente procede all'iscrizione dell'ente nell'anagrafe delle Onlus.

Le Onlus possono operare esclusivamente all'interno dei seguenti settori:

- a) assistenza sociale e socio-sanitaria
- b) assistenza sanitaria
- c) beneficenza
- d) istruzione
- e) formazione
- f) sport dilettantistico
- g) tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico di cui alla L. 01/06/1939 n. 1089, comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 30/09/1963 n. 1409
- h) promozione della cultura e dell'arte
- i) tutela dei diritti civili
- j) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgano direttamente, in ambiti e secondo le modalità definite con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'art. 17 della L. 23/08/1988 n. 400

Occorre inoltre precisare, così come espressamente previsto al secondo e terzo comma dell'articolo 10 D.Lgs. 460/97, che nei settori di cui alle lettere b, d, e, f, h ed i

le cessioni di beni e le prestazioni dei servizi devono essere dirette ad arrecare benefici esclusivamente ai seguenti soggetti:

- persone svantaggiate a causa di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari (siano essi soggetti esterni all'organizzazione o soci, associati o partecipanti)
- componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari.

Le attività ammesse pur non soddisfacendo tutte le condizioni su elencate vengono definite «direttamente connesse», sono indicate dal quinto comma dell'art. 10 D. Lgs. 460/97 e appaiono suddivise in due tipologie fondamentali:

- attività analoghe a quelle istituzionali (ad es. quelle rese nei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili indirizzate a beneficio non solo dei soggetti svantaggiati ma di chiunque);
- attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse (sono attività che riguardano operazioni di completamento o migliore fruibilità delle attività istituzionali quali ad es. la vendita di oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione).

Poiché le attività connesse costituiscono fonti di finanziamento per l'attività istituzionale queste sono assoggettate a due ulteriori condizioni:

- non devono essere prevalenti rispetto alle attività istituzionali;
- i loro proventi non devono superare il 66% delle spese complessive dell'organizzazione; la verifica della prevalenza deve essere compiuta con riferimento a ciascun periodo di imposta ed in relazione ad ogni singolo settore.

Per alcune categorie di soggetti il comma 8 del D.lgs. 460/97 estende automaticamente la soggettività fiscale ai seguenti soggetti:

- Organizzazioni di volontariato di cui alla L.11/08/1991 n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano ai sensi dell'art. 6 L. 266/91;
- organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della L. 26/02/1987 n. 49;
- cooperative sociali di cui alla L. 08/11/1991 n. 381.

Le Onlus così individuate sono dette Onlus di diritto e non sono tenuti ad adeguare i loro statuti alle clausole dell'art. 10, comma 1, del D.L.gs. 460/97.

Tali enti possono scegliere se applicare le agevolazioni previste per le Onlus o quelle dettate dalla normativa speciale, sulla base di una valutazione soggettiva da effettuare in relazione a ciascuna imposta. In sostanza l'ente può scegliere se applicare la normativa relativa alle Onlus o quella dettata dalla normativa speciale, 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. (Circolare Dipartimento Entrate 26 giugno 1998, n.168, par. 1.10).

La clausola di automaticità «Associazione di volontariato iscritta nei registri uguale Onlus di diritto» è stata posta in seria discussione a seguito dell'emanazione del decreto legge 185/2008 convertito nella Legge 28/1/2009 n. 2. Ai sensi dell'art. 30, comma 5, di tale D.L., la disposizione che prevede l'automatica attribuzione dello "status" di Onlus di diritto si applica soltanto alle OdV iscritte ai Registri di cui alla L. 266/1991, che svolgano esclusivamente attività commerciali e produttive marginali come individuate dal noto D.M. Finanze del 25.05.1995.

Inoltre, ai commi 1 e 2 dell'articolo 30 si prevede che gli enti associativi con regime fiscale agevolato (incluse le OdV iscritte ai Registri Regionali del Volontariato di cui alla Legge 266/91 che effettuano attività commerciali e produttive eccedenti i limiti di cui al D.M. 25/5/1995) siano tenuti alla trasmissione di un apposito modello indicante dati e notizie rilevanti ai fini fiscali.

Quindi, stante l'attuale formulazione del comma 5 dell'art. 30 del DL 185/2008 alcune OdV iscritte ai Registri Regionali si troverebbero nelle condizioni di non poter più usufruire delle condizioni di maggior favore previste dal combinato disposto della Legge 266/1991 e dall'art. 10 comma 8 del D. Lgs 460/97.

Sulla base delle susposte considerazioni viene a mutarsi il quadro giuridico delle OdV che si vedrebbero separate in almeno due realtà e cioè:

- a. ODV iscritte ai Registri e Onlus di diritto (con una doppia disciplina tributaria ancorata al criterio del rispetto della norma di "maggior favore");

- b. ODV iscritte ai Registri e non Onlus (che non potranno beneficiare delle norme agevolative previste per le Onlus)¹³.

L'articolo 150 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi disciplina il trattamento tributario delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse svolte dalle Onlus. Le Onlus pur essendo disciplinate nel Tuir all'interno del Titolo II "Enti non commerciali" costituiscono un'autonoma e distinta categoria di enti rilevante ai fini fiscali e destinataria di un regime tributario di favore.

Anzitutto l'articolo 150 del Tuir distingue le attività istituzionali da quelle direttamente connesse.

Le attività istituzionali sono irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi e sono escluse dalle attività commerciali; mentre le attività direttamente connesse mantengono la natura di attività commerciali ma non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Tale distinzione ha effetto diretto sugli adempimenti contabili prescritti per le Onlus prevedendo l'obbligatorietà della tenuta delle scritture contabili, previste dalle vigenti disposizioni fiscali per gli esercenti attività commerciali (art. 20 bis, comma 1, lettera b) del D.P.R. 600/1973), limitatamente alle attività direttamente connesse.

E' importante sottolineare che le agevolazioni previste dall'articolo in commento interessano esclusivamente il reddito di impresa; le Onlus sono assoggettate all'Ires relativamente alle categorie dei redditi fondiari, di capitale e diversi.

¹³ A queste si potrebbe in linea teorica aggiungere una terza categoria, rappresentata dalle OdV iscritte ai registri regionali ed iscritte in proprio nell'anagrafe delle Onlus.

2.4. LA FISCALITÀ SPECIALE DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

Le OdV iscritte nei registri del volontariato istituiti dalle regioni e dalle province autonome sono destinatarie di un particolare trattamento fiscale agevolato sia ai fini delle imposte dirette che di quelle indirette. Tali agevolazioni sono dettate dall'articolo 8 della L. 266/91 .

In particolare, per quanto concerne le attività, il quarto comma dell'articolo 8 prevede, in tema di agevolazioni di imposte sui redditi, che i proventi derivanti dalle attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'Irpeg (ora Ires) qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'OdV iscritta nei registri regionali..

Per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali è stato emanato il Decreto Ministeriale 25/05/1995 "Criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato"

Il primo comma dell'articolo 1 fornisce un elenco dettagliato delle attività commerciali e produttive marginali considerate non imponibili ai fini dell'Irpeg (ora Ires) così come previsto dall'articolo 8, comma 4, della l. 266/1991.

Il secondo comma dell'articolo 1 definisce, inoltre, le condizioni affinché tali operazioni possano effettivamente considerarsi non imponibili ai fini delle imposte dirette.

Innanzitutto è necessario che vi sia il concorso di due condizioni:

- a) che l'attività, pur marginale, sia realizzata in funzione del raggiungimento dello scopo istituzionale;
- b) che l'attività sia svolta in modo non organizzato professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato anche tramite l'uso di segni distintivi dell'imprenditore quali marchi e insegne.

Analisi delle categorie di attività commerciali agevolate individuate dal decreto:

1. Attività di vendita occasionale 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'OdV¹⁴.

¹⁴ In questo caso è prevista la possibilità di effettuare vendite di beni anche nuovi (acquistati da terzi per la rivendita) purché questa attività sia eccezionale e non abituale, tali vendite possono inoltre avvenire in occasione di manifestazioni di sensibilizzazione (quali convegni, congressi, spettacoli, ecc.) verso gli scopi statutari previsti. Le vendite non devono essere isolate e a sé stanti ma devono rientrare

2. Attività di vendita di beni acquistati da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario¹⁵.
3. Cessione di beni prodotti dagli assistiti o dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario¹⁶.
4. Attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale. Se tale attività è svolta in via occasionale ed in occasione di manifestazioni deve essere considerata come marginale e dunque rientra nella previsione di non commercialità.
5. Attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3, del Tuir, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione¹⁷.

Infine, il 3. comma dell'art. 1 afferma che non rientrano tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni.

nell'ambito di una iniziativa pubblica più ampia e generale nella quale la singola associazione è impegnata nella propria attività istituzionale e, in via accessoria, anche nel reperimento di mezzi finanziari.

¹⁵ Si tratta tipicamente di finanziamenti in natura. L'associazione deve aver ricevuto i beni in donazione, non potendoli acquistare per la rivendita. La norma pone all'associazione l'onere di vendere direttamente tali beni e di non affidarli a terzi a qualsiasi titolo. La vendita può essere effettuata anche all'esterno di manifestazioni pubbliche di sensibilizzazione. Per superare l'onere della prova di acquisto, l'associazione dovrà conservare la documentazione relativa al donante ed alla merce donata.

¹⁶ Anche in questo caso i beni oggetto di vendita non devono essere stati acquistati ma devono essere realizzati dagli assistiti o dagli associati dell'associazione; l'onere di vendere direttamente tali beni è posta all'associazione e non deve essere affidata a terzi a qualsiasi titolo; la norma non sembra porre limiti quantitativi alle operazioni, in teoria qualsiasi sia l'importo ricavato potrebbe qualificarsi come marginale, in pratica è bene non dimenticare che l'attività deve svolgersi senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

¹⁷ Nel caso in cui ci troviamo di fronte ad una prestazione di servizi verso corrispettivo di un prezzo se questo non supera della metà dei costi diretti rientra nella marginalità, viceversa è considerato ricavo commerciale; i costi presi in considerazione devono essere solo i costi diretti, non potendo imputare alla base di costo i costi comuni e/o generali.

La convenzione in questo caso rappresenta il contratto stipulato fra committente pubblico e associazione per lo svolgimento di un servizio con finalità sociali in conformità ai fini istituzionali dell'associazione e dietro riconoscimento di un finanziamento per il servizio svolto.

Le convenzioni sono state introdotte nel sistema sanitario nazionale dalla legge n.833 del 23/12/1978. In attuazione di tale legge l'associazione di volontariato entrava a far parte della programmazione regionale sanitaria e socio sanitaria. Con il passare degli anni tale forma di affidamento al settore non profit di servizi sanitari e assistenziali si è sviluppato, grazie anche alla constatazione da parte del settore pubblico della propria incapacità a fornire tali servizi in condizioni di efficienza. D'altra parte la maggior parte dei servizi oggetto di convenzioni pubbliche già rientrava tra le finalità solidaristiche previste dagli statuti di molte associazioni che fondano la loro esistenza sull'espletamento di servizi ad alta finalità sociale.

Per inquadrare correttamente il trattamento tributario delle convenzioni tra ente pubblico e soggetto non profit è necessario analizzare il contenuto delle norme del testo unico delle imposte sui redditi negli articoli in cui esso disciplina il reddito complessivo degli enti non commerciali.

L'art.143 del D.P.R. 917/86 al comma 3 lettera b, introdotto dall'art.2, co.1, D.Lgs.4.12.97, n.460, prevede che "Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73: b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n.517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi."

Un'analisi della classificazione tributaria delle convenzioni fra ente pubblico e associazione lo fornisce la circolare ministeriale 12 maggio 1998, n.124 al paragrafo 2.2, la quale afferma: "La lettera b) del nuovo comma 2-bis dell'articolo 108 prevede che non concorrono a formare il reddito degli enti non commerciali i contributi loro corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o di accreditamento (tale ultimo regime è tipico dell'area sanitaria). L'agevolazione è subordinata alle seguenti condizioni: 1) deve trattarsi di attività aventi finalità sociali; 2) le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

A tal fine la Circolare ministeriale 12 maggio 1998 n.124/E afferma:

“Le finalità sociali devono ricomprendersi fra le finalità tipiche dell’ente.

Circa la natura dei contributi agevolati si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell’ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell’agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.”

Da quanto sopra esposto deriva che per inquadrare correttamente il trattamento fiscale del regime convenzionale è stabilire se esso rientra tra le previsioni agevolative del sopracitato art.143 del Tuir, deve essere analizzata in modo puntuale il contenuto della convenzione tra ente pubblico e associazione per definire con precisione il tipo di attività svolta dall’associazione e la sua ricomprensione fra attività aventi finalità sociali e la conformità alle finalità istituzionali dell’ente convenzionato.

Nel caso in cui l’oggetto della convenzione non rientrasse nelle fattispecie esaminate in precedenza è necessario rilevare la sussistenza di elementi che ne possano identificare la natura commerciale. Per tutta l’attività dell’ente non commerciale che può essere oggettivamente ricompresa nell’art.143 del Tuir che preveda “prestazioni di servizi non rientranti nell’articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionale dell’ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione” è la stessa norma a considerarla non commerciale. Per effetto di tale norma i corrispettivi derivanti da convenzioni non aventi le caratteristiche esaminate precedentemente, non devono essere superiori ai costi di diretta imputazione per non generare tipologia di reddito imponibile. Per quanto riguarda la natura del costo di diretta imputazione dobbiamo riferirci direttamente ai costi esclusivamente riferibili all’attività oggetto della convenzione con esclusione di ogni tipo di costo generale o promiscuo.

2.5. LE ATTIVITÀ COMMERCIALI REALIZZATE DALLE ODV TOSCANI

a) Trasporto sanitario in emergenza

La fattispecie del trasporto sanitario in emergenza viene affidata dalla Regione Toscana attraverso le Aziende Sanitarie Toscane, con lo strumento dell'accordo quadro generale, alle associazioni di volontariato Anpas e Misericordie e alla C.R.I. Tale attività si configura per le associazioni di volontariato de-commercializzata in quanto effettuata attraverso una convenzione con l'ente pubblico.

b) Trasporto sanitario ordinario ¹⁸

Il trasporto sanitario ordinario viene effettuato dalle associazioni di volontariato sia in regime di convenzione con l'ente pubblico, sia a titolo gratuito e, in qualche caso, anche dietro corrispettivo erogato direttamente dall'assistito.

Per quanto riguarda il trasporto in convenzione vale quanto riportato alla lettera a).

Uguualmente siamo di fronte a materia non imponibile per quanto riguarda i trasporti effettuati a titolo gratuito anche nel caso, spesso frequente, che l'assistito versi a favore dell'associazione una somma a titolo di erogazione liberale in maniera libera e spontanea con l'intento non di erogare un corrispettivo per il servizio utilizzato ma per contribuire, attraverso la propria liberalità, al generale sostentamento dell'associazione.

Per quanto riguarda i trasporti effettuati dietro pagamento di un corrispettivo vale quale regola generale che le entrate derivanti da tali attività rientrino nel concetto di attività commerciali e produttive marginali. Quindi a fronte di costi di diretta imputazione (solo quelli direttamente riferibili alla erogazione di quella tipologia di servizi e quindi con esclusione delle spese generali) pari a € 1.000, le entrate relative non potranno eccedere gli € 1.500.

c) Trasporto sanitario organi e plasma

Tale attività viene effettuata esclusivamente in regime di convenzione con l'ente pubblico. Per il relativo trattamento fiscale si rimanda a quanto riportato alla lettera a).

d) Attività cimiteriali

Le attività cimiteriali sono, per la quasi totalità, prerogativa di quelle associazioni storiche caratterizzate dalla forma della Confraternita che da sempre sono proprietarie di cimiteri dei quali conducono anche la gestione. Le attività cimiteriali

¹⁸ Cfr. par. 2.7.3.

sono relative alle inumazioni, tumulazioni, esumazioni, estumulazioni ma anche l'attività di sorveglianza e pulizia all'interno delle aree cimiteriali.

L'attività cimiteriale è spesso rivolta nei confronti dei soci dell'associazione i quali, a fronte dell'appartenenza al corpo sociale, acquisiscono il diritto ad essere tumulati nel cimitero dell'associazione di appartenenza. In altri casi l'attività viene riservata anche ad esterni al corpo sociale o a familiari o congiunti dei soggetti defunti. Le operazioni si configurano attraverso contratti di concessione di durata solitamente trentennale eventualmente rinnovabili alla loro scadenza.

Per quanto concerne l'attività nei confronti dei soci vige la de-commercializzazione specifica di cui all'art.148 c.3 del Tuir.

Per quanto riguarda l'attività nei confronti dei terzi essendo il contratto di concessione assimilato alla cessione si configura un ricavo imponibile in base a quanto effettivamente realizzato nell'esercizio. Non è possibile effettuare risconti di quote di ricavo per la durata residua del contratto di concessione. In tal senso è intervenuta la Risoluzione n.149 dell'8/7/2003 precisando che *"con i contratti in esame si costituisce a favore del privato un diritto reale di godimento su beni immobili, consistente nel diritto d'uso su una parte dell'area cimiteriale o sui manufatti ivi esistenti. Da un punto di vista fiscale a tali contratti 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."*

e) Attività di onoranze funebri

L'attività di onoranze funebri appartiene a quel novero di attività che talune associazioni di volontariato esercitano da alcuni secoli essendone stata l'origine delle stesse. Nel corso del tempo l'attività è mutata e si è dovuta specializzare per rendersi conforme al variare delle normative in campo igienico e sanitario.

Anche in questo caso l'attività viene rivolta sia ai soci dell'associazione che ai non soci.

Per quanto concerne l'attività nei confronti dei soci vige la de-commercializzazione specifica di cui all'art.148 c.3 del Tuir.

Per quanto riguarda le onoranze funebri effettuate dietro pagamento di un corrispettivo vale quale regola generale che le entrate derivanti da tali attività rientrino nel concetto di attività commerciali e produttive marginali. Quindi a fronte di costi di diretta imputazione (solo quelli direttamente riferibili alla erogazione di quella tipologia di servizi e quindi con esclusione delle spese generali) pari a € 1.000, le entrate relative non potranno eccedere gli € 1.500. Ovviamente risultano interamente applicabili le limitazioni di cui al comma 1, art. 1, D. M. 25.5.1995, ed in particolare l'assenza di «di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato» e la necessaria finalizzazione istituzionale.

f) Attività sanitarie di poliambulatori

Rientrano nella categoria dei servizi e delle prestazioni di cui al D.p.c.m. 29 novembre 2001, recante "Definizione dei livelli essenziali di assistenza". I livelli essenziali di assistenza (LEA) sono le prestazioni e i servizi che il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) è tenuto a garantire a tutti i cittadini, gratuitamente o in compartecipazione, finanziato dalle risorse del sistema fiscale.

Risulta evidente che anche attraverso tali servizi si eroghi utilità sociale rispondendo a bisogni che possono influenzare la dimensione sociale e familiare ovvero quella della salute.

Alcune grandi associazioni di volontariato gestiscono attività di poliambulatorio sia sotto forma di convenzione con la Regione sia in regime di rapporto diretto con i privati.

L'attività in convenzione gode della de-commercializzazione di cui all' L'art.143 del D.P.R. 917/86 al comma 3 lettera b,

Per quanto concerne l'attività nei confronti dei soci vige la de-commercializzazione specifica di cui all'art.148 c.3 del Tuir.

Per quanto riguarda le attività ambulatoriali effettuate dietro pagamento di un corrispettivo vale quale regola generale che le entrate derivanti da tali attività rientrino nel concetto di attività commerciali e produttive marginali. Quindi a fronte di costi di diretta imputazione (solo quelli direttamente riferibili alla erogazione di quella tipologia di servizi e quindi con esclusione delle spese generali) pari a € 1.000, le entrate relative non potranno eccedere gli € 1.500. Naturalmente non si sottace il

fatto che si pongono seri dubbi in merito alla permanenza delle agevolazioni relative al concetto di marginalità quando ci troviamo di fronte a servizi complessi in cui sia le norme relative alle autorizzazioni sia quelle relative all'accreditamento impongono standard organizzativi e dimensionali di un certo livello.

In alternativa le associazioni in regola con le disposizioni del cosiddetto "decreto anticrisi" possono optare per l'applicazione della normativa Onlus distinguendo le attività in istituzionali e direttamente connesse rispettando le percentuali di ricavo ivi previste.

g) Attività socio-sanitarie Case di Riposo di Residenze Sanitarie

Si tratta in generale di tutte quelle attività volte a soddisfare contemporaneamente sia i bisogni della salute unitamente a prestazioni di carattere sociale. Il riferimento normativo è rappresentato dal D.p.c.m. 14/2/2001 che ha introdotto "l'atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie. Con tale atto si definiscono:

- le prestazioni sanitarie a rilevanza sociale ovvero quelle prestazioni assistenziali che "sono finalizzate alla promozione della salute, della prevenzione, individuazione, rimozione e contenimento degli esiti degenerativo invalidanti di patologie congenite o acquisite, contribuendo alla partecipazione alla vita sociale e alla espressione personale";
- le prestazioni sociali a rilevanza sanitaria (di competenza dei Comuni) ovvero "tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute.
- le prestazioni socio-sanitarie ad elevata integrazione sanitaria regolate dal art.3-septies, D. Lgs. n.502/1992. Tipiche di questa area di attività gli interventi a favore in particolare di anziani, persone con handicap, affetti da patologie psichiatriche e di dipendenza da droga, alcool e farmaci, infetti da HIV, inabili e disabili per conseguenze di patologie cronico-degenerative. Tipici esempi di questa particolare categoria di attività sono le residenze sanitarie assistenziali i cui ospiti sono soggetti anziani non autosufficienti o disabili non diversamente assistibili presso il proprio domicilio. Tali strutture vengono considerate ad alta integrazione socio-sanitaria.

L'attività in convenzione gode della de-commercializzazione di cui all' L'art.143 del D.P.R. 917/86 al comma 3 lettera b,

Per quanto concerne l'attività nei confronti dei soci vige la de-commercializzazione specifica di cui all'art.148 c.3 del Tuir.

Per quanto riguarda le attività ambulatoriali effettuate dietro pagamento di un corrispettivo vale quale regola generale che le entrate derivanti da tali attività rientrino nel concetto di attività commerciali e produttive marginali. Quindi a fronte di costi di diretta imputazione (solo quelli direttamente riferibili alla erogazione di quella tipologia di servizi e quindi con esclusione delle spese generali) pari a € 1.000, le entrate relative non potranno eccedere gli € 1.500. Anche per tali fattispecie di attività non si sottace il fatto che si pongono seri dubbi in merito alla permanenza delle agevolazioni relative al concetto di marginalità quando ci troviamo di fronte a servizi complessi in cui sia le norme relative alle autorizzazioni sia quelle relative all'accreditamento impongono standard organizzativi e dimensionali di un certo livello.

Anche in questo caso, le associazioni in regola con le disposizioni del cosiddetto "decreto anticrisi" possono optare per l'applicazione della normativa Onlus distinguendo le attività in istituzionali e direttamente connesse rispettando le percentuali di ricavo ivi previste.

h) Giochi di sorte: lotterie pesche di beneficenza

Per manifestazioni di sorte locali si intendono lotterie, pesche o banchi di beneficenza e tombole, come di seguito definite:

- Lotteria, una manifestazione effettuata con vendita di biglietti staccati da registri a matrice, concorrenti ad uno o più premi secondo l'ordine di estrazione;
- pesca o banco di beneficenza, una manifestazione di sorte effettuata con vendita di biglietti (che non si presta per l'emissione dei biglietti a matrice) una parte dei quali è abbinata ai premi in palio;
- tombola, una manifestazione effettuata con l'utilizzo di cartelle portanti una data quantità di numeri, dal numero 1 al 90, con premi assegnati alle cartelle nelle quali, all'estrazione dei numeri, per prime si sono verificate le combinazioni stabilite.

L'art.39 del R.D.L. n. 1933/1938 proibisce "ogni sorta di lotteria" ammettendo comunque delle deroghe che prevedono che solo determinati soggetti, con specifiche condizioni, possono effettuare tre diverse tipologie di operazioni: la lotteria, la tombola e le pesche o banchi di beneficenza. I premi che vengono dati attraverso tali operazioni possono essere solamente cose mobili, escluso il denaro, i titoli pubblici e privati, i valori bancari, le carte di credito ed i metalli preziosi.

Il D.P.R. 26 ottobre 2001, n.430 in vigore dal 12 Aprile 2002 ha modificato la disciplina delle autorizzazioni necessarie per l'organizzazione di manifestazioni di sorte locali. Viene ribadita la possibilità per le associazioni di svolgere le manifestazioni in oggetto definendole con precisione all'art.13:

- Lotteria: ambito esclusivamente provinciale; costo complessivo dei biglietti non superiore a € 51.645,69, biglietti numerati progressivamente in serie.
- Tombola: ambito comunale e comuni limitrofi; le cartelle devono essere contrassegnate da serie e numerazione progressiva; i premi in palio non devono superare la somma di € 12.911,42.
- Pesche di beneficenza: ambito comunale; ricavato dalla vendita dei biglietti non superiore a € 51.645,69.

L'organizzazione delle manifestazioni deve essere comunicata al prefetto e al sindaco 30 giorni prima dell'evento, allegando alla comunicazione il regolamento dell'evento (quantità e natura dei premi, quantità e prezzo dei biglietti da vendere, luogo di esposizione dei premi, luogo e tempo per l'estrazione e la consegna dei premi ai vincitori e per le sole tombole anche la prova dell'avvenuto versamento di una cauzione, in favore del Comune, in misura pari al valore dei premi in palio e per un periodo non inferiore a tre mesi).

L'estrazione (per le lotterie e per le tombole) deve essere effettuata in presenza di un incaricato del Sindaco, il quale ritirerà una copia del verbale delle operazioni e riceverà nel termine di trenta giorni dalla estrazione la documentazione che attesta la consegna dei premi ai vincitori nel solo caso della tombola.

E' dovuta la ritenuta d'imposta del 10% sul valore dei premi messi in palio stabilita dall'art.30 del D.P.R. 600/73.

Successivamente con la circolare ministeriale n.4632 del 14.04.2004 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha introdotto la necessità di richiedere un preventivo

nulla-osta per poter effettuare manifestazioni di sorte locale. L'associazione che avesse intenzione di organizzare e svolgere tali manifestazioni dovranno obbligatoriamente richiedere, con una domanda in carta libera, il rilascio del nulla-osta all'Ispettorato Compartimentale dei Monopoli di Stato competente per territorio. Il nulla-osta dovrà essere richiesto prima di dar corso alla manifestazione. Lo svolgimento delle manifestazioni in caso di diniego del nulla-osta o in mancanza di quanto prescritto è soggetto a rilevanti sanzioni.

Infine, sui premi assegnati ai vincitori è dovuta una ritenuta alla fonte pari al 10% del valore dei premi che deve essere versata tramite modello F24 indicando il codice tributo 1046 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui il vincitore fa valere il diritto al premio.

i) Somministrazioni di alimenti e bevande

Le OdV sono solite accompagnare celebrazioni e ricorrenze con cene o banchi nei quali vengono somministrati ai partecipanti cibi o bevande. Tale attività è normalmente circoscritta ad eventi occasionali o comunque non ricorrenti nel breve termine, anche se talvolta viene svolta con una certa abitudine.

L'art.143 comma 3 lettera a) del Tuir prevede che non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell' articolo 73 : a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Anche il decreto sulla marginalità riconosce le «attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale».

L'agevolazione è comunque subordinata al fatto che le raccolte pubbliche o l'attività sia occasionale e che venga redatta una rigorosa rendicontazione dei fondi raccolti e giustificazione dell'impiego degli stessi¹⁹

¹⁹ Cfr. art. 20, D.P.R. 600/73.

2.6. IL PUNTO DI VISTA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Dopo l'emanazione dell'art. 30 del D.L. 185/08 convertito in L. 2/09, e soprattutto della Circolare esplicativa n. 12/E del 9 Aprile dell'Agenzia delle Entrate, la posizione dell'amministrazione finanziaria, è profondamente mutata.

In effetti, come minuziosamente descritto dalla circolare e già trattato, *“qualora le organizzazioni di volontariato, ancorché iscritte nei registri svolgano attività commerciali non riconducibili fra quelle 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”*.

Oltre a ciò la circolare aggiunge che *“la qualificazione dell'attività come commerciale o non commerciale deve essere effettuata ai fini fiscali sulla base dei parametri oggettivi richiamati nel precedente paragrafo 1.1.1, senza che a tal fine possa assumere rilievo la qualificazione statutaria della stessa”*.

Tale punto enuncia che: *... 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.

Per concludere che, *“in base alla disposizione in esame, l'Agenzia delle Entrate esercita l'autonoma attività di controllo anche sulle organizzazioni iscritte negli appositi registri del volontariato al fine di accertare l'eventuale svolgimento di attività commerciali diverse da quelle elencate dal decreto del 25 maggio 1995 e, conseguentemente, la spettanza o meno delle agevolazioni fiscali”*.

Precedentemente la Guardia di Finanza, con la circolare 29 dicembre 2008 n.1, ha dettato istruzioni alle unità operative al fine di dare omogeneità di azione ed interpretazione nel corso degli accertamenti. Dopo un attenta disamina delle norme di carattere generale e speciale che regolano l'intero universo del non profit, la circolare si sofferma ampiamente sul regime fiscale degli enti associativi ed in

particolare sui vincoli statutari di cui all'art. 148 Tuir quali condizione necessaria per godere delle agevolazioni fiscali. La menzionata circolare si sofferma inoltre, dando precise indicazioni operative, sulle problematiche relative all'accesso nei locali da sottoporre ad accertamento fiscale. In particolare si evidenzia come, *ai sensi dell'art.52, comma 2, del D.P.R. n.633/72. l'accesso in locali istituzionalmente adibiti all'esercizio di attività non commerciali è consentito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, solo se sussistono "gravi indizi di violazioni" alle norme tributarie. Un eventuale accesso presso la sede o i locali di un ente non commerciale, potrebbe ritenersi consentito in assenza della citata autorizzazione solo ove siano preventivamente acquisiti specifici riscontri documentali, comprovanti, in maniera incontrovertibile, che presso la sede o i locali stessi si svolgano, in tutto o in parte, attività commerciali o professionali.*

A tal fine per le attività commerciali "palesi" si può ricorrere all'anagrafe tributaria facendo riferimento a dichiarazioni presentate con quadri relativi all'attività commerciale, mentre per le attività commerciali svolte "occultamente" le prove saranno acquisite attraverso specifica attività info-investigativa.

Qualificate le attività dal punto di vista fiscale e opportunamente verificate le indicazioni statutarie in conformità a quanto effettivamente messo in campo viene effettuato il confronto tra il volume delle operazioni riconducibili all'area istituzionale e quelle relative all'area commerciale al fine di pesare la "non commercialità dell'ente".

Passi ulteriori raccomandati dalla circolare della Guardia di Finanza sono:

- il controllo degli adempimenti fiscali;
- il controllo degli adempimenti contabili;

al fine di verificare il possesso dei requisiti formali e sostanziali necessari per godere delle agevolazioni speciali relativi.

Va ricordato che il controllo, in via generale, sugli enti che si qualificano "Onlus" è demandato all'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale istituita dal DPCM 21/03/2001, n.329, oltre che all'Amministrazione finanziaria. Giova ricordare che, in data 20 ottobre 2005 è stato stipulato un Protocollo d'intesa tra l'Agenzia e le Onlus e la Guardia di Finanza, *che prevede la collaborazione fra le due Istituzioni ed ha come fine quello dell'esecuzione di azioni ed attività, d'iniziativa del Corpo o su richiesta della stessa Agenzia, per il controllo della reale ed effettiva sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi che legittimano gli enti in argomento ad usufruire delle agevolazioni fiscali loro riconosciute.*

2.7. LA MARGINALITÀ NELLE ODV: ALCUNE CONSIDERAZIONI

2.7.1. PREMessa

L'art. 5 della l. 266/91 inserisce fra le risorse economiche di cui possono usufruire le Odv anche le attività commerciali e produttive marginali.

Su questo tema il legislatore si è recentemente pronunciato attraverso l'approvazione del D.L. 185/2008 (cosiddetto decreto «anticrisi») convertito in legge n. 2/2009 dove all'art. 30 comma 5 si afferma che *«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»*²⁰.

Si tratta dell'esclusione dallo status di Onlus di diritto per le Odv caratterizzate dallo svolgimento di attività commerciali e produttive marginali non rientranti nell'alveo del DM 25 maggio 2005

L'indicazione prevista dall'art. 30 del decreto «anticrisi» minaccia da vicino lo status di Onlus di diritto di molte OdV che, sicure di rispettare il dettato normativo, nel corso degli anni hanno continuato a svolgere attività commerciali non rientranti nell'alveo di quelle previste dal DM 25 maggio 2005.

2.7.2. INTERPRETAZIONE DELL'ESPRESSIONE «ATTIVITÀ PRODUTTIVE E COMMERCIALI MARGINALI»

Quella descritta nel DM 25 maggio 2005, come ben argomentato da dottrina e mondo professionale, è un'accezione «qualitativa» della commercialità, poiché non si utilizzano parametri monetari (ad esempio la non prevalenza di proventi da attività commerciali su quelli istituzionali), bensì si introducono le fattispecie ammissibili senza limiti quantitativi.

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

²⁰ Si veda: G. Martinelli-F. Scrivano, *Le Entrate fanno il punto sui circoli privati*, Enti Non Profit, n. 6/2009.

nelle cinque categorie precedentemente riportate. Sorge dunque spontaneo il dubbio se una Odv 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 (Livorno), 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 «anticrisi»).

È confermata la diversa interpretazione da dare al concetto di marginalità nell'art. 5 e nell'art. 8: il primo individua le possibili risorse economiche delle Odv ed il riferimento alla marginalità andrebbe inteso in chiave quantitativa (marginalità come attività limitata e non determinante, quindi perlomeno non prevalente); il secondo delinea le agevolazioni fiscali per quelle attività che sono definite marginali in ottica qualitativa (ossia con riferimento alle cinque categorie individuate dal DM 25 maggio 2005). Ne discende che anche attività tipicamente commerciali (si pensi alle onoranze funebri o alle gestioni di poliambulatori verso non associati tipiche di molte Pubbliche Assistenze o Misericordie) 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 (attraverso il decreto «anticrisi») hanno disatteso 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.

2.7.3. LA NATURA «IMPRENDITORIALE» DELLE ODV FRA GIURISPRUDENZA NAZIONALE ED EUROPEA

Nell'ordinamento italiano la natura imprenditoriale delle Odv 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, ritenere illegittime le procedure di gara per l'appalto di servizi aperte anche alle Odv, 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 della 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 europea²¹; le Odv, infatti, 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 Odv senza procedere a bando pubblico.

La sentenza 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.

L'esito della sentenza è stato il rigetto del ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE dell'Unione Europea. La Commissione, infatti, non ha prodotto alcuna prova

²¹ Seppur riferito ad una fondazione, si segnala quanto recentemente affermato dal Consiglio di Stato sez. VI, sentenza 3897 del 16 giugno 2009, stante l'importanza che riveste per il riconoscimento della natura di imprenditore a soggetti senza scopo di lucro.

Anzitutto, viene sottolineato che il codice dei contratti pubblici approvato con d.lgs. n. 163 del 2006 apre tali contratti a persone fisiche, giuridiche o enti senza personalità giuridica che offrano sul mercato la realizzazione di lavori o opere, la fornitura di prodotti e la prestazione di servizi. Si richiama poi la normativa comunitaria (art. 1, par. 8, della direttiva n. 2004/18/CE) laddove indica che i termini *imprenditore*, *fornitore* e *prestatore di servizi* designano una persona fisica o giuridica o un ente pubblico o un raggruppamento di tali persone e/o enti che offra sul mercato, rispettivamente, la realizzazione di lavori e/o opere, prodotti o servizi.

Secondo il Consiglio di Stato non v'è quindi ragione di escludere che anche soggetti economici senza scopo di lucro, quali le fondazioni, possano soddisfare i necessari requisiti ed essere qualificati come imprenditori, fornitori o prestatori di servizi ai sensi delle disposizioni vigenti in materia, attese la personalità giuridica che le fondazioni vantano e la loro capacità di esercitare anche attività di impresa, qualora funzionali ai loro scopi e sempre che quest'ultima possibilità trovi riscontro nella disciplina statutaria del singolo soggetto giuridico.

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. La pronuncia riveste notevole importanza per le considerazioni espresse dalla Corte sulla natura delle Odv 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 Odv, 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 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 Odv 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 Odv ex L. 266/91 (TAR Emilia Romagna sez. II Bologna n. 822/2005), poiché la posizione dei giudici amministrativi nei confronti di altri soggetti non profit (ad esempio, associazioni di promozione sociale) è ammettere la loro partecipazione alle gare pubbliche al pari delle imprese commerciali (TAR Lazio sez. III quater n. 5993/2006).

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 Odv 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 Odv. 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).

2.7.4. GLI EFFETTI DEL DECRETO «ANTICRISI»

Elemento discriminante del ragionamento sin qui condotto è la possibilità che le Odv 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, 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 Odv strutturate e con capacità imprenditoriale adeguata (pur se riferita all'attività produttiva non prevalente su quella solidaristica), lo svolgimento di attività commerciali non rientranti nelle cinque categorie del DM 25 maggio 2005.

Infine, ritornando alle conseguenze della norma di cui all'art. 30 del decreto «anticrisi», 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 qualitativa come nel DM 25 maggio 2005 (si ribadisca riferito unicamente all'art. 8 della legge 266/91)?

Le Odv «incriminate» sarebbero cancellate dall'anagrafe delle Onlus pur rimanendo Odv 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 della Provincia a seconda delle legislazioni regionali).

Ciò non esclude che l' Agenzia delle Entrate o la Direzione Regionale delle Entrate 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 domanda, qualora accolta, implicherebbe la perdita dello status di OdV 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 «anticrisi» 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.

3. I CASE STUDIES

3.1. IL METODO E GLI STRUMENTI

Per verificare le modalità di gestione delle attività commerciali all'interno delle OdV toscane, il gruppo di ricerca ha deciso di adottare un approccio di ricerca qualitativo senza ricorrere a campionamenti statistici. Si tratta di una modalità di studio ampiamente discussa dalla dottrina che prevede un percorso di indagine longitudinale e sincronico applicato ad alcuni casi ritenuti particolarmente significativi in un determinato istante della gestione (in questo caso la situazione economico-finanziaria al 31/12/2008 sulla base di una riclassificazione di bilancio).

Vi sono evidenze empiriche che le Odv che svolgono attività commerciale non rappresentino la maggioranza di quelle iscritte nel registro toscano (Bagnoli, 2008). Tuttavia, è interessante notare che le organizzazioni più rilevanti da un punto di vista dimensionale (secondo parametri quali il volume di entrate o il numero di dipendenti e di volontari) sono spesso assai attive nell'ambito commerciale; pertanto è legittimo ritenere, anche a seguito delle risultanze delle verifiche ispettive della Direzione delle Entrate, che la marginalità di tali attività produttive e commerciali non sia rispettata, soprattutto alla luce del già citato art. 30 della legge n. 2/2009.

Obiettivo prioritario della ricerca, infatti, non è tanto misurare il numero di organizzazioni che svolgono attività commerciale all'interno del territorio toscano, quanto, piuttosto, comprendere le modalità di gestione di tali servizi all'interno di quegli enti certamente attivi in questo ambito.

Per questo motivo sono stati individuati cinque «case studies» che, per motivi di riservatezza dei dati sensibili, saranno di seguito denominati con le lettere A, B, C, D e E.

La procedura di individuazione dei casi è stata ispirata ai principi della ricerca qualitativa:

1. Nella fase preliminare sono stati isolati i settori di intervento con maggiore presenza di attività commerciale tramite colloqui con i dirigenti del Centro Servizi al Volontariato della Toscana. Da questa indagine preliminare è emerso, come del resto confermano anche gli orientamenti accertativi della Direzione delle Entrate, che i settori sanitario e socio-sanitario, nel quale operano prevalentemente Pubbliche Assistenze e Misericordie, hanno una maggiore propensione allo svolgimento di attività commerciali per motivi statutari legati alla nascita stessa di tali

organizzazioni (pietas verso i defunti, assistenza sanitaria in genere, etc.). Il riferimento è, in particolare, a servizi storicamente appannaggio di Pubbliche Assistenze e Misericordie quali le onoranze funebri, le gestioni di poliambulatoriali e di cimiteri privati, il trasporto sanitario sia convenzionato che a pagamento.

2. Sono stati intervistati alcuni referenti dei coordinamenti regionali di organizzazioni operanti nei settori sanitario e socio-sanitario, i quali hanno proposto casi particolarmente significativi per l'impatto delle attività commerciali nel singolo contesto operativo, nonché per il livello avanzato di gestione della problematica attraverso l'utilizzo di strutture gestionali o organizzative ad hoc (gruppo non profit, costituzione di società di capitali partecipate, ricorso in via principale o esclusiva a prestazioni rivolte agli associati).

3. I cinque «case studies» così individuati sono stati indagati conducendo, in via preliminare, un'intervista destrutturata al rappresentante legale (Presidente) o al Direttore Generale per comprendere la portata della problematica in oggetto all'interno di ciascun ente;

4. Dai colloqui è emersa la necessità di raccogliere i dati delle singole Odv attraverso la somministrazione di un questionario che rilevasse, in termini percentuali, l'incidenza delle attività commerciali pure, marginali o decommercializzate sul volume di entrate dell'ente o sul «fatturato» del gruppo non profit eventualmente creato;

5. Il questionario è stato compilato direttamente dai referenti amministrativi delle singole organizzazioni ed i dati così ottenuti sono stati elaborati dal gruppo di ricerca.

Le cinque organizzazioni oggetto della ricerca hanno sede legale e amministrativa nel territorio della Regione Toscana e sono iscritte nell'apposito registro previsto dalla legge 266/91 e dalla legge regionale toscana 28/93.

Riportiamo di seguito il questionario somministrato alle cinque organizzazioni:



Nome dell'OdV	
Sede legale	
Anno di nascita/fondazione	
Anno di prima iscrizione al registro come da LRT 28/93	
Volume di proventi/entrate 2008	
Volume degli investimenti/attività 2008	
Possesso partita IVA	
L'organizzazione detiene partecipazioni azionarie o quote di società commerciali che ne consentono un'influenza dominante (controllo, ossia maggioranza degli amministratori nominati in CdA)?	
L'organizzazione detiene partecipazioni azionarie o quote di società commerciali che ne consentono un'influenza notevole (collegamento, ossia almeno il 20% del capitale sociale)?	
L'organizzazione è socia di società cooperative con un diritto di voto superiore a uno oppure i singoli soci della Odv sono anche soci della cooperativa con maggioranza dei voti in assemblea?	
In caso di campagne di sensibilizzazione e raccolta fondi si redige un apposito e separato rendiconto entro 4 mesi della chiusura dell'inventario?	

ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO TOSCANO E ATTIVITÀ COMMERCIALI:
POSSIBILI MODELLI ORGANIZZATIVI

L'organizzazione nel suo complesso (compreso l'eventuale gruppo non profit) quale tipo di attività commerciale svolge?	si/no	Diretta o esternalizzata a Srl/cooperativa/ente esterno partecipato (descrivere modello di gruppo)	Se la gestione è diretta, si utilizzano segni distintivi e si perseguono fini di concorrenzialità sul mercato?	Proventi (in % sul totale del gruppo o singola odv se gestione diretta)	Oneri (in % sul totale del gruppo o singola odv se gestione diretta)	Investimenti (in % sul totale del gruppo o singola odv se gestione diretta)
1. 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'OdV (comm.marg.)						
2. 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 (comm.marg.)						
3. cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario (comm.marg.)						
4. attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale (comm.marg.)						
5. Trasporto sanitario di emergenza (decommercializzato)						

ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO TOSCANO E ATTIVITÀ COMMERCIALI:
POSSIBILI MODELLI ORGANIZZATIVI

6. <i>Trasporto sanitario ordinario in convenzione (decommercializzato)</i>						
7. <i>Trasporto sanitario ordinario gratuito (non commerciale)</i>						
8. <i>Trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso associati (decommercializzato)</i>						
9. <i>Trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso non associati (ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione-commerciale marginale)</i>						
10. <i>Trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso non associati (con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione -commerciale puro)</i>						
11. <i>Onoranze funebri verso associati (decommercializzato)</i>						
12. <i>Onoranze funebri verso non associati (ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione-commerciale marginale)</i>						
13. <i>Onoranze funebri verso non associati (con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione-commerciale puro)</i>						
14. <i>Gestioni cimiteriali (inumazioni, tumulazioni, esumazioni, estumulazioni, sorveglianza e pulizia aree cimiteriali) verso associati (decommercializzato)</i>						
15. <i>Gestioni cimiteriali (inumazioni, tumulazioni, esumazioni, estumulazioni, sorveglianza e pulizia aree cimiteriali) verso non associati (commerciale puro)</i>						

ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO TOSCANO E ATTIVITÀ COMMERCIALI:
POSSIBILI MODELLI ORGANIZZATIVI

16. Attività sanitarie di poliambulatori in convenzione (decommercializzato)						
17. Attività sanitarie di poliambulatori contro pagamento verso associati (decommercializzato)						
18. Attività sanitarie di poliambulatori contro pagamento verso non associati (ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione-commerciale marginale)						
19. Attività sanitarie di poliambulatori contro pagamento verso non associati (con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione-commerciale puro)						
20. Attività socio-sanitarie Case di Riposo di Residenze Sanitarie in convenzione (decommercializzate)						
21. Attività socio-sanitarie Case di Riposo di Residenze Sanitarie contro pagamento verso associati (decommercializzate)						
22. Attività socio-sanitarie Case di Riposo di Residenze Sanitarie contro pagamento verso non associati (ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione-commerciale marginale)						
23. Attività socio-sanitarie Case di Riposo di Residenze Sanitarie contro pagamento verso non associati (con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione-commerciale puro)						
24. Lotteria: ambito esclusivamente provinciale (costo complessivo dei biglietti non superiore a € 51.645,69)						

ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO TOSCANE E ATTIVITÀ COMMERCIALI:
POSSIBILI MODELLI ORGANIZZATIVI

25. Tombola: ambito comunale e comuni limitrofi						
26. Pesche di beneficenza: ambito comunale (ricavato dalla vendita dei biglietti non superiore a € 51.645,69)						
27. Altre attività decommercializzate (specificare)						
28. Altre 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» (specificare)-attività commerciale marginale						
29. Altre attività commerciali pure (specificare)						



Lo schema mira ad evidenziare le seguenti attività con caratteristiche di commercialità secondo tipologie ben note, derivate dalla legislazione vigente e descritte nella prima parte della ricerca:

- commerciali decommercializzate perché svolte in convenzione;
- commerciali decommercializzate in quanto rivolte in via esclusiva agli associati;
- commerciali marginali ai sensi del Decreto Ministeriale del 25 maggio 2005;
- commerciali pure (non ammesse in caso di interpretazione restrittiva della norma ai sensi dell'art. 30 della legge n. 2/2009, del DM 25 maggio 2005 e della legge quadro 266/91).

Il questionario è strutturato, in accordo con le Odv indagate, in modo da far emergere le diverse scelte di assetto organizzativo e gestionale implementate per coniugare lo svolgimento di attività commerciali (espressione qui utilizzata in senso estensivo) con il rispetto della normativa vigente. Si è pertanto ipotizzato anche il ricorso, da parte degli enti indagati, alla creazione di gruppi non profit su base patrimoniale o contrattuale, partendo da alcune fattispecie già sperimentate in passato dalle Odv.

Si pensi, in primis, all'organizzazione che scorpora le proprie attività commerciali creando una società di capitali (tipicamente una SRL) per il loro svolgimento. Questa configurazione giuridica sconta, tuttavia, il mancato rispetto delle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di partecipazioni di controllo su società di capitali da parte di Onlus. Infatti, ai sensi della Circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 la natura di Onlus è inconciliabile con il rilevante potere di controllo nella gestione della società partecipata. Pertanto, la partecipazione si giustifica soltanto qualora rappresenti una forma statica di investimento patrimoniale. La questione interessa non poche Odv che hanno acquisito nel tempo partecipazioni in società costituite allo scopo – ovviamente dichiarato e non occulto – di svolgere attività commerciali.

Per ovviare al problema posto dalla circolare 59/E, talune organizzazioni di maggiore dimensione e ad elevata complessità gestionale hanno optato per la predisposizione di un vero e proprio gruppo non profit, con a capo una fondazione che detiene la partecipazione di controllo nella società di capitali istituita precipuamente per lo svolgimento di attività commerciale e tenendo a *latere* la Odv (a questo punto «svuotata» di molte delle sue caratteristiche).

Situazione in parte simile è quella delle Odv che hanno optato per la costituzione di cooperative (siano esse sociali o meno) per lo svolgimento delle attività commerciali. In questo caso, dato il principio del voto capitaro presente nelle cooperative, per garantire il controllo sulla nuova entità si è ricorsi all'estensione del potere di voto per i soci persone giuridiche (fino ad un massimo di cinque secondo la legislazione vigente) e alla contemporanea inclusione nella compagine dei soci delle persone fisiche già associate all'OdV. Il meccanismo proposto, tuttavia, ha spesso scontato difetti di controllabilità e gestibilità del nuovo organismo finendo per aumentare, invece che diminuire, la complessità nella gestione delle attività commerciali.

Con riferimento al gruppo non profit, il questionario tenta comunque di rappresentare e misurare il ruolo svolto dalle attività commerciali prevedendo l'indicazione dell'incidenza percentuale di quest'ultime su quelle complessive.

Altri meccanismi talvolta implementati dalle Odv per la gestione delle attività commerciali in conformità al dettato normativo sono il ricorso alla prestazione di servizi commerciali esclusivamente nei confronti degli associati (attività de-commercializzata ai sensi dell'art. 148 del TUIR per gli enti di tipo associativo assistenziali²²) oppure l'applicazione di prezzi finali per servizi resi a non associati che non eccedano di oltre il cinquanta per cento i costi di diretta imputazione (quinto punto del DM 25 maggio 2005).

3.2. LE RISULTANZE

Di seguito procederemo nel commento dei risultati ottenuti in ciascuna associazione analizzata.

Caso A

L'organizzazione A opera in un comune non capoluogo di provincia e possiede partita IVA.

²² Recita infatti il comma terzo dell'art. 148: «Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica 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».

I proventi complessivi della sola organizzazione per l'esercizio 2008 rientrano nella classe da 2 a 4 milioni di euro e gli investimenti valorizzati ed inseriti nel prospetto dello stato patrimoniale da 1 a 2 milioni di euro²³.

Essa rappresenta il caso più evoluto (in termini di struttura giuridica e di complessità gestionale) fra quelli analizzati, poiché si articola in un gruppo non profit suddiviso nelle seguenti entità giuridiche:

- l'OdV che ha completamente esternalizzato le attività commerciali pure (che denomineremo A1);
- una fondazione Onlus che gestisce una Residenza Sanitaria Assistenziale (RSA) per anziani non autosufficienti (A2) e che vede tra i suoi fondatori A1;
- una fondazione ente non commerciale (A3) che detiene circa l'ottanta per cento del capitale sociale di una società a responsabilità limitata (A4) istituita per esternalizzare le attività commerciali originariamente svolte da A1 (che è uno dei soci fondatori di A3);
- una cooperativa sociale di tipo B (A5) operante nel settore informatico alla quale partecipano la fondazione A2 e A3 entrambe con un solo diritto di voto e che impiega personale svantaggiato (soggetti con disabilità).

In particolare, A1, grazie all'outsourcing di taluni servizi agli altri enti del gruppo, non svolge alcuna attività commerciale pura, rientrando perfettamente nel dettato normativo.

A1, invece, svolge direttamente le seguenti attività commerciali marginali coerentemente al dettato normativo:

- gestione di poliambulatori contro pagamento verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (1% del volume di entrate del gruppo; in equilibrio contabile);
- trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (1% del volume di entrate del gruppo; in perdita).

Rispetto alle due attività appena citate si evince che la marginalità è rispettata sia in termini qualitativi (attività coerenti con il decreto 25 maggio 2005 senza utilizzo di segni distintivi) che quantitativi (inferiore alla metà del volume di entrate di A1).

Sempre A1 svolge direttamente le seguenti attività de-commercializzate:

²³ Le caratteristiche economico-dimensionali – volume di entrate, investimenti, etc. – sono definite con riferimento ad intervalli quantitativi al fine di preservare l'anonimato. In particolare, per le entrate si hanno le classi 0-2; 2-4; 4-6 e oltre 6, mentre per gli investimenti si hanno le classi 0-1; 1-2; 2-4 e oltre 4.

- a) trasporto sanitario di emergenza con proventi pari all'8% del volume di entrate del gruppo (in perdita);
- b) trasporto ordinario in convenzione con proventi pari al 14% del volume di entrate del gruppo (in perdita);
- c) trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso associati con proventi pari al 1% del volume di entrate del gruppo (in perdita);
- d) gestioni cimiteriali verso associati pari al 22% del volume di entrate del gruppo (in utile) con investimento patrimoniale rilevante (25% del patrimonio complessivo del gruppo);
- e) attività di mensa e dormitorio per indigenti in convenzione pari al 5% del volume di entrate del gruppo (in sostanziale equilibrio contabile) e significativo investimento patrimoniale (14% del patrimonio complessivo del gruppo).

Esistono poi talune attività de-commercializzate o marginali che per motivi di opportunità (forte incidenza sul volume di entrate complessivo e complessità gestionale intrinseca) sono state esternalizzate alla fondazione Onlus (A2). Si tratta, in particolare, di:

- attività socio-sanitarie di gestione di RSA in convenzione (de-commercializzato) con proventi pari al 30% del volume di entrate del gruppo (in utile);
- attività socio-sanitarie di gestione di RSA a controprestazione verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (commerciale marginale; 5% del volume di entrate del gruppo; in utile).

Queste due ultime attività, complessivamente considerate, presentano un patrimonio destinato pari a circa il 35% di quello complessivo del gruppo. Tale dato risulta giustificabile in considerazione del peso che immobili e attrezzature hanno nella gestione di una RSA.

Come ricordato in precedenza, le attività commerciali pure sono state esternalizzate alla SRL (A4) controllata dalla fondazione ente non commerciale (A3). In particolare si tratta di:

- onoranze funebri verso non associati con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione e volume di entrate pari al 10% del gruppo (in utile);

- gestioni cimiteriali verso non associati (volume di entrate pari al 1% del gruppo; in equilibrio contabile).

Infine, la cooperativa sociale (A5) svolge attività di cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari senza avvalersi di intermediari (commerciale marginale) per circa il 2% del volume di entrate complessivo (in sostanziale equilibrio contabile).

La struttura così delineata appare coerente sia con la legislazione tributaria che con quella speciale, pertanto è difficilmente contestabile in caso di accertamenti dell' Agenzia delle Entrate o della provincia di appartenenza in sede di aggiornamento del registro toscano del volontariato.

Caso B

L'ente B opera in un capoluogo di provincia toscano, presenta un volume di entrate 2008 rientrante nella classe di oltre 6 milioni di euro e possiede partita IVA.

La struttura è decisamente diversa dal caso precedente, poiché l'unica partecipazione rilevante è quella in una società a responsabilità limitata che gestisce un'azienda agraria. Configurandosi un'influenza dominante sul soggetto in questione - con capacità di nomina della maggior parte dei consiglieri di amministrazione - si riscontra un orientamento contrario a quello della già citata circolare 59/E del 2007.

L'elemento più interessante è che tutte le attività di natura commerciale sono svolte direttamente dalla Odv senza ricorrere ad alcuna esternalizzazione, anche quando esse non si configurano come marginali o de-commercializzate.

In particolare, le attività commerciali pure gestite direttamente dalla Odv sono le seguenti:

- onoranze funebri verso non associati con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (volume di entrate pari al 30% di quello dell'organizzazione; in utile);
- gestioni cimiteriali verso non associati (volume di entrate pari al 3% dell'organizzazione; gestione in perdita);
- gestioni sanitarie di poliambulatori contro pagamento verso non associati con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (volume di entrate pari al 26% della Odv; in perdita).

Gli elementi sopra richiamati configurano un mancato rispetto delle norme sul volontariato non soltanto in termini di svolgimento di attività non consentite, ma anche con riferimento alla prevalenza di tali proventi su quelle istituzionali. Infatti, i proventi derivanti da attività commerciali superano abbondantemente quelli che discendono da servizi istituzionali.

Per le attività di onoranze funebri e per la gestione dei poliambulatori si utilizzano segni distintivi che, come noto, costituiscono indicatori di commercialità segnalati dal legislatore nel già citato decreto del 1995. L'organizzazione svolge, inoltre, attività commerciali marginali di trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (volume di entrate pari al 1% di quello della Odv). Anche in questo ambito si utilizzano segni distintivi, quindi vi è almeno un elemento di presunzione di mancato rispetto del dettato normativo.

Infine, l'organizzazione svolge le seguenti attività de-commercializzate:

- trasporto sanitario di emergenza (volume di entrate pari al 2% del complessivo; in perdita);
- trasporto sanitario in convenzione (volume di entrate pari al 9% del complessivo; in perdita);
- trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso associati (volume di entrate pari al 1% del complessivo; in equilibrio contabile);
- onoranze funebri verso associati (volume di entrate pari al 5% del complessivo; in utile);
- gestioni cimiteriali verso associati (volume di entrate pari al 3%; in perdita);
- gestione di poliambulatori in convenzione (volume di entrate pari al 12% del complessivo; in perdita);
- gestione di poliambulatori contro pagamento verso associati (volume di entrate pari al 3%; in perdita).

In conclusione, il caso B presenta le tipiche caratteristiche di una Odv operante nel settore sanitario contestabile nella gestione delle sue attività commerciali pure e commerciali marginali, con possibile richiesta di cancellazione dal registro del volontariato e con probabile perdita dello status di Onlus a seguito degli accertamenti previsti dall'art. 30 della legge n. 2/2009.

Caso C

L'organizzazione C ha sede in un capoluogo di provincia toscano e presenta un volume di entrate 2008 rientrante nella classe oltre 6 milioni di euro.

La Odv detiene sia una partecipazione di controllo che consente un'influenza dominante su una società di capitali, sia partecipazioni di collegamento che consentono un'influenza notevole su altre società di capitali. Anche in questo caso, come nel precedente, si riscontra un orientamento contrario a quello della già citata circolare 59/E del 2007.

La gestione delle attività commerciali è diretta e non esternalizzata alle società di capitali partecipate. In particolare, tra le attività commerciali pure vi sono:

- il trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso non associati con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (circa il 1% del volume di entrate complessivo; in equilibrio contabile);
- le onoranze funebri verso non associati con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (circa il 30% del volume di entrate complessivo; in utile).

In entrambi i casi le attività sono condotte ricorrendo all'utilizzo di segni distintivi, anche se l'associazione sottolinea che ciò avviene, con un'affermazione alquanto discutibile, «senza fini di concorrenzialità sul mercato».

A seguito dello svolgimento delle attività sopra richiamate, la perdita dello status di Onlus a seguito dell'applicazione dell'art. 30 della legge n. 2/2009 è pressoché automatica, mentre è discutibile un'eventuale esclusione dal registro del volontariato.

L'organizzazione svolge anche le seguenti attività commerciali marginali:

- somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale (proventi pari al 2% del volume di entrate complessivo; in utile);
- trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (1% del volume di entrate complessivo; in equilibrio contabile).

In entrambi i casi si utilizzano segni distintivi, quindi il rispetto della marginalità è a rischio nonostante i fini dichiarati di non concorrenzialità sul mercato.

Le due attività, complessivamente considerate, non risultano prevalenti su quelle istituzionali.

L'organizzazione realizza, infine, le seguenti attività decommercializzate:

- trasporto sanitario di emergenza e trasporto sanitario in convenzione (volume di entrate pari al 32% del complessivo; in perdita);
- trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso associati (volume di entrate pari al 1% del complessivo; in equilibrio contabile);
- onoranze funebri verso associati (volume di entrate pari al 4% del complessivo; in utile);
- gestioni cimiteriali verso associati (volume di entrate pari al 13% del complessivo; in utile).
- non meglio specificate «altre attività decommercializzate» (volume di entrate pari al 15% del complessivo; in sostanziale equilibrio contabile).

In conclusione, l'ente, a seguito dell'acquisizione di partecipazioni di controllo in società di capitali e allo svolgimento di attività commerciali pure (onoranze funebri e trasporto sanitario a pagamento), potrebbe essere soggetta alla cancellazione dal registro Onlus e, eventualmente, dal registro toscano del volontariato.

Caso D

L'organizzazione D ha un volume di entrate 2008 rientrante nella classe da 2 a 4 milioni di euro, possiede partecipazioni di controllo (influenza dominante) in una società a responsabilità limitata, non ha sede in capoluogo di provincia ed è titolare di partita IVA.

La Odv, grazie ad un'oculata gestione, è riuscita ad evitare lo svolgimento di attività commerciali pure attraverso tre procedure distinte:

- il rivolgimento di talune attività esclusivamente verso gli associati;
- il contingentamento delle tariffe applicate ai non associati in modo da ottenere proventi che non eccedono di oltre il 50% i costi di diretta imputazione;
- la destinazione dell'immobile nel quale è svolta l'attività di gestione dei poliambulatori alla società di capitali.

Permane un problema fiscale con riferimento alla partecipazione di controllo in una società di capitali. Anche in questo caso vi è il rischio della perdita di qualifica di Onlus (ma non di cancellazione dal registro del volontariato) in virtù del mancato rispetto della circolare 59/E del 2007.

Pertanto, con riferimento al caso D, possono essere analizzate soltanto le attività commerciali marginali e quelle de-commercializzate.

Rispetto alla prime si riscontrano:

- trasporto sanitario ordinario verso non associati contro pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (0,1% del volume di entrate; in perdita);
- onoranze funebri verso non associati ma con proventi non superiori di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (9% del volume di entrate; in utile);
- gestione di poliambulatori contro pagamento verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (4% del volume di entrate; in equilibrio contabile);
- gestione di poliambulatori contro pagamento verso non associati con proventi eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (esternalizzata alla SRL controllata).
- Abbiamo individuato, inoltre, le seguenti attività de-commercializzate:

- trasporto sanitario di emergenza (2% del volume di entrate; in perdita);
- trasporto sanitario ordinario in convenzione (3,5% del volume di entrate; gestione in perdita);
- trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso associati (incidenza inferiore allo 0,1% del volume di entrate; in perdita);
- onoranze funebri verso associati (1,8% del volume di entrate; in utile);
- gestioni cimiteriali verso associati (3% del volume di entrate; in utile).
- gestione di poliambulatori in convenzione (14% del volume di entrate; in perdita);
- gestione di poliambulatori contro pagamento verso associati (2,5% del volume di entrate; in equilibrio contabile).

È necessario evidenziare che gran parte dei proventi dell'organizzazione derivano da attività prive del carattere di commercialità quali: affitti, quote sociali, eredità e legati, cinque per mille, erogazioni liberali.

In conclusione, l'associazione rispetta le norme sulle attività commerciali previsti dal legislatore speciale e fiscale; unica eccezione è rappresentata dalla partecipazione di controllo in società di capitali che potrebbe condurre alla sua cancellazione dal novero delle Onlus (ma non dal registro del volontariato toscano).

Caso E

L'associazione E non opera in capoluogo di provincia, possiede partita IVA, ha un volume di entrate 2008 rientrante nella classe da 4 a 6 milioni di euro e non detiene partecipazioni di controllo in società di capitali.

Nella seconda metà degli anni novanta l'associazione aveva tentato di esternalizzare parte delle proprie attività commerciali ad una società cooperativa che vedeva fra i propri soci alcuni associati storici dell'organizzazione. Il tentativo fu tuttavia abbandonato per l'incapacità di governare e controllare la nuova entità stante il principio del voto capitaro nelle società cooperative.

La soluzione individuata per rientrare nel dettato normativo è stata il ricorso al tesseramento di tutti gli utenti finali delle attività commerciali e/o il contingentamento dei prezzi finali non eccedendo di oltre il 50% i costi di diretta di imputazione.

Pertanto, la Odv non presenta oggi attività commerciali pure, ma soltanto le seguenti attività commerciali marginali:

- somministrazione di pasti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale (1% del volume di entrate, in utile);

- trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (1% del volume di entrate; in utile);
- onoranze funebri verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (6% del volume di entrate; in utile);
- attività sanitarie di poliambulatori contro pagamento verso non associati ma con proventi non eccedenti di oltre il 50% i costi di diretta imputazione (21% del volume di entrate; in perdita);

L'organizzazione svolge, inoltre, le seguenti attività de-commercializzate:

- trasporto sanitario di emergenza e trasporto sanitario ordinario in convenzione (12% del volume di entrate; in perdita);
- trasporto sanitario ordinario contro pagamento verso associati (2% del volume di entrate; in utile);
- onoranze funebri verso associati (24% del volume di entrate; in equilibrio contabile);
- attività sanitarie di poliambulatori in convenzione (11% del volume di entrate; in equilibrio contabile);
- attività sanitarie di poliambulatori contro pagamento associati (22% del volume di entrate; in equilibrio contabile).

È tuttavia da notare che nell'esercizio delle attività commerciali marginali si ricorre a segni distintivi, indicatore di mancato rispetto della norma sulla marginalità.

Ad esclusione di quest'ultimo aspetto, la Odv rispetta il dettato normativo sia in ambito fiscale che speciale; non risulta dunque soggetta al pericolo di cancellazione dal registro delle Odv né dalla perdita dello status fiscale di Onlus.

4. I POSSIBILI MODELLI

4.1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

L'analisi svolta – sia nella parte più sintetico-descrittiva relativa ai riferimenti normativi civili e tributari, sia per quanto riguarda gli incontri con gli operatori e l'esame dei questionari sui case-studies – ha permesso di evidenziare un «dilemma organizzativo» a cui sono sottoposte le OdV toscane.

Si tratta, in altri termini, di ricercare un difficile equilibrio tra istanze diverse ed in conflitto, fra le quali:

- il ruolo di anticipazione e innovazione sociale nel quadro della partecipazione a definizione e realizzazione delle politiche socio-sanitarie, ed il ruolo gestionale, di prestatore di servizi, frequentemente esercitato nell'ambito di rapporti contrattuali con il committente pubblico;
- la spontaneità e la gratuità tipiche del volontariato e l'obbligo della continuità gestionale dei servizi che richiede l'apporto di personale retribuito²⁴;
- le dimensioni del dono e quella della prestazione verso corrispettivo.

Le caratteristiche del volontariato e di un'imprenditorialità socialmente orientata tentano di convivere, dando luogo a rilevanti successi in termini di efficacia sociale e di impatto sulla collettività, ma evidenziando al contempo problematiche organizzative, giuridico-istituzionali e fiscali.

Va preso atto del fatto che molte associazioni toscane di medio-grandi dimensioni difficilmente rientrano nella nozione di OdV delineata dal legislatore civile nonché fiscale e soprattutto recepita dall'Amministrazione finanziaria.

Tali enti hanno dovuto confrontarsi con molteplici cambiamenti – la crisi del volontariato, l'insorgere di bisogni nuovi da parte della collettività, il mutato approccio pubblico al welfare – e soprattutto con l'evoluzione del contesto normativo di riferimento.

In seguito all'avvento della citata legge quadro n.266 – con la sua volontà di inquadrare e “regolare” il volontariato – si rilevano spesso notevoli difficoltà a conciliare la gestione di alcune attività (storicamente presenti oppure nate in tempi recenti in risposta a bisogni emersi) con i vincoli posti dalla normativa, ed in

²⁴ Effetto nefasto di tale situazione appare il moltiplicarsi dei fenomeni di lavoro sommerso o falso volontariato, spesso remunerato attraverso il meccanismo dei cosiddetti rimborsi spese.

particolare con gli obblighi imposti dalla marginalità di cui agli art. 5 ed 8 della legge 266/91.

Successivamente sono state introdotte due norme di interesse: il d.lgs 460/97 istitutivo della figura delle Onlus ed il d.lgs 155/06 disciplinante l'impresa sociale.

A ben vedere si dovrebbe trattare di leggi di scarso interesse per una OdV, poiché regolamentano due aspetti – la fiscalità e l'imprenditorialità – teoricamente ben lontani dalle finalità originarie. Al contrario, esse rappresentano elementi condizionanti le attività e le prospettive di sviluppo delle OdV caratterizzate dalla presenza di attività commerciali. Come trattato nel secondo paragrafo, le OdV sono state considerate onlus di diritto. Ciò, se da una parte ha costituito un indubbio riconoscimento della meritorietà intrinseca di tali soggetti, ha comportato notevoli problematiche gestionali laddove l'amministrazione finanziaria ha considerato le regole - ed i limiti – applicabili anche al volontariato.

Anche nel caso della normativa sull'impresa sociale siamo di fronte ad un importante riconoscimento per il terzo settore: si amplia il confine dei soggetti senza fine di lucro inserendovi anche le società di capitale e al contempo si riconosce imprenditorialità – seppur sociale – agli enti del libro primo del codice. Unico neo, le OdV sono di fatto escluse da tale ambito, per cui la costituzione di un'impresa sociale può avvenire unicamente in via indiretta, attraverso il ricorso ad un nuovo soggetto giuridico ²⁵.

In definitiva, il mutato contesto sia normativo che della giurisprudenziale determina la necessità, per le OdV, in primis di esserne consapevoli e poi di saperne sfruttare le opportunità sventando al contempo le collegate minacce.

4.2. POSSIBILI SOLUZIONI ORGANIZZATIVE

Alla luce di quanto argomentato, per le OdV toscane titolari di attività commerciali si pone un interrogativo di fondo: come affrontare il mutato contesto competitivo?

Sotto il profilo giuridico-strutturale si possono avere sostanzialmente tre fattispecie, legate alla dimensione, piccola, media e grande, dell'OdV considerata.

La piccola associazione, in cui le attività svolte si limitano normalmente, per quanto riguarda l'ambito commerciale, al trasporto sanitario e sociale in convenzione, si potrà senz'altro continuare a mantenere l'assetto istituzionale originario, mentre

²⁵ Si veda L. BAGNOLI, *Trasformazione in impresa sociale di un'organizzazione di volontariato*, in «Enti non Profit», n. 4, 2007.

potranno sorgere problemi per quanto concerne il mantenimento e lo sviluppo delle risorse necessarie per la normale gestione.

Del tutto diversa appare la situazione delle associazioni di media dimensione. In tali realtà si manifestano esigenze di razionalizzazione organizzativa riconducibili alla maggior complessità gestionale e all'ampiezza della gamma di attività svolte. Dunque, si pone l'opportunità di incorporare, laddove presenti, le attività commerciali svolte non in sintonia con i requisiti della marginalità e di dotarsi di una struttura imprenditoriale di riferimento. Tale riorganizzazione potrebbe passare attraverso la costituzione di una o più società di capitali partecipate, valutando di volta in volta la possibilità e l'opportunità di adottare la veste giuridica di impresa sociale. In merito, si ricorda la posizione dell'Amministrazione finanziaria, la quale con la Circolare 31.10.2007 n. 59/E ha ribadito per le Onlus il divieto di detenere partecipazioni totalitarie o di controllo in società di capitali.

Con riferimento alle modalità di funzionamento delle OdV, sia piccole che medie, pare altresì opportuno valutare la possibilità di aggregare a livello territoriale tra soggetti diversi servizi e modalità organizzative sulla falsariga di quanto avviene in ambito cooperativo e di enti locali. Ciò permetterebbe di trasformare la dimensione limitata ed il forte radicamento sul territorio in fattori di vantaggio attraverso l'adozione di strutture a rete.

L'associazione di grande dimensioni si trova di fronte ad una riflessione di più ampio respiro: l'impossibilità, da una parte, di gestire attività diverse e spesso a profilo commerciale puro attraverso la veste giuridica associativa e le difficoltà, dall'altra, di coniugare esigenze di efficienza ed efficacia gestionale, determinano la necessità di proiettare l'ente oltre i confini dell'assetto OdV dando luogo a strutture composite corrispondenti ad un gruppo non profit. In altri termini, alla necessità di rientrare nei limiti della marginalità, presente anche nelle realtà medio-piccole, si affianca la ricerca di un assetto istituzionale-organizzativo dai confini ampi e capace di governare patrimonio e complessità ambientali.

La grande dimensione permette un decentramento organizzativo articolato su più livelli:

- l'OdV originaria che mantiene le attività istituzionali pure svolgendo al contempo il ruolo di coordinamento del gruppo;
- al secondo livello, al fine di rispettare la citata circolare 59/E del 2007, pur nel dubbio della sua applicabilità ad una OdV, un soggetto non profit – di fatto una fondazione - costituito apportando partecipazioni in società commerciali (anche imprese sociali) controllate e collegate e, se di interesse, patrimonio immobiliare.

Peraltro, tale ipotesi costitutiva, se realizzata come fondazione di partecipazione, permetterebbe di associare soggetti diversi (realità pubbliche, private profit e non profit) in tempi diversi pur mantenendo un'influenza dominante;

- società commerciali operativamente autonome, gestite secondo indirizzi unitari forniti direttamente dalla fondazione ed indirettamente dalla associazione-holding indiretta.

Ovviamente, per tutte le OdV rimane la possibilità di orientare i servizi in via esclusiva ai propri associati e/o applicare prezzi finali che non superino di oltre il 50% i costi di diretta imputazione

In definitiva, le singole associazioni sono chiamate a valutare la propria situazione alla luce del mutato contesto regolamentare e di mercato, scegliendo tra le varie opportunità organizzative disponibili la più consona sotto il profilo normativo e di convenienza gestionale.

4.3. COSTITUIRE UNA FONDAZIONE. CENNI

Nel procedere alla costituzione di una fondazione, anche al fine di prevenire eventuali contestazioni di esercizio indiretto di attività d'impresa da parte dell'Amministrazione finanziaria, si dovranno attentamente definire le modalità di apporto patrimoniale e il modello di governance.

Sotto il primo profilo si pongono due ipotesi:

- il trasferimento della proprietà, quale ipotesi estrema;
- il trasferimento del solo diritto di usufrutto con un limite temporale.

Il secondo aspetto si sostanzia nella opportunità/necessità di costituire una fondazione caratterizzata da un modello di governance articolato, multistakeholder e, in quanto tale, capace di assicurarne l'autonomia formale. A titolo esemplificativo e non esaustivo, rilevano:

- le modalità di nomina del consiglio di amministrazione e di un eventuale comitato di indirizzo;
- l'ampliamento della base sociale e la possibilità di far ricorso all'istituto atipico della fondazione di partecipazione;
- le concrete modalità di erogazione dei fondi da parte della Fondazione. A livello di statuto e, soprattutto, di regolamenti successivi, dovranno essere previsti i

settori di fondamentale interesse e quindi oggetto di intervento. Inoltre, dovranno essere regolamentate le procedure di richiesta fondi da parte di soggetti terzi, ivi inclusa l'associazione stessa.

Peraltro, pare altresì opportuno il ricorso all'ampliamento della base sociale. Per evitare di incidere sulla posizione dell'associazione quale unico socio fondatore, a tal fine si presta il ricorso all'istituto atipico della fondazione di partecipazione. Tale soggetto prevede, in estrema sintesi, la possibilità di aggiungere alla struttura ordinaria una sottostante base sociale associativa e quindi la possibilità di adesioni successive all'atto costitutivo in qualità di partecipanti.