

Circolare del ministero delle Finanze sulla non imponibilita' Irpeg e Ilor dei proventi commerciali marginali

Con [legge n. 266 dell'11 agosto 1991](#), pubblicata nella G.U. n. 196 del 22 agosto 1991, concernente le attivita' di volontariato, sono state, tra l'altro, introdotte agevolazioni fiscali nei confronti dei soggetti destinatari della legge stessa.

L'attivita' di volontariato cosi' come definita dall'[articolo 2 della legge](#), e' "quella prestata in modo personale spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione, di cui il volontario fa parte, senza fini di lucro anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarieta'". Al volontario possono essere soltanto rimborsate le spese effettivamente sostenute per l'attivita' prestate, entro limiti preventivamente stabiliti dalla organizzazione stessa.

[L'articolo 3 della legge n. 266](#) stabilisce che le organizzazioni di volontariato "possono assumere la forma giuridica che ritengono piu' adeguata al perseguimento dei loro fini, salvo il limite di compatibilita' con lo scopo solidaristico", lo stesso articolo 3 stabilisce poi che "negli accordi degli aderenti, nell'atto costitutivo o nello statuto... devono essere espressamente previsti l'assenza di fini di lucro... i criteri di ammissione e di esclusione" degli aderenti.

Si osserva al riguardo che la compatibilita' con lo scopo solidaristico, la previsione di criteri di escludibilita' degli aderenti e, soprattutto, la necessita' dell'assenza di fini di lucro rende impossibile per le organizzazioni di volontariato destinatarie della legge in oggetto, ai fini fiscali, la costituzione in forma societaria, considerato in particolare il disposto dell'articolo 2247 del codice civile, che prevede come finalita' essenziale del contratto di societa' "l'esercizio in comune di un'attivita' economica allo scopo di dividerne gli utili".

Sono escluse, pertanto, anche le societa' cooperative, dalla partecipazione alle quali i soci traggono, comunque, una utilita' diretta incompatibile con le finalita' solidaristiche della legge n. 266. Peraltro, va considerato che la recente [legge n. 381 dell' 8 novembre 1991](#) ha introdotto una particolare disciplina per le cooperative sociali che "hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunita' alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini". E' da rilevare che ai fini fiscali le organizzazioni di volontariato costituite in forma di associazione e di fondazione hanno, in considerazione dei fini statutari, la natura di enti non commerciali.

I benefici tributari, con riferimento ai tributi sul reddito, sono recati dall' [articolo 8 - commi 3 e 4](#) - e dall' [art. 9](#). L'applicazione dei benefici medesimi e' condizionata all'iscrizione delle organizzazioni nei "registri generali delle organizzazioni di volontariato" tenuti dalle regioni e dalle province autonome, ai sensi [dell'art. 4](#) della legge in esame. In particolare il comma 3 dell'art. 8 ha aggiunto il comma 1 ter all'articolo 17 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, come modificato dall'articolo 1 della legge 25 marzo 1991, n. 102.

Detto comma 1 ter e' cosi' formulato: "Con i decreti legislativi di cui al comma 1, e secondo i medesimi principi e criteri direttivi, saranno introdotte misure volte a favorire le erogazioni liberali in denaro a favore delle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente ai fini di solidarieta', purché le attivita' siano destinate a finalita' di volontariato, riconosciute idonee in base alla normativa vigente in materia e che risultino iscritte senza interruzione da almeno due anni negli appositi registri. A tal fine, in deroga alla disposizione di cui alla lettera a) del comma 1, dovra' essere prevista la deducibilita' delle predette erogazioni, ai sensi degli articoli 10, 65, e 110 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni ed integrazioni per un ammontare non superiore a lire 2 milioni ovvero, ai fini del reddito d'impresa, nella misura del 50% della somma erogata entro il limite del 2% degli utili dichiarati e fino ad un massimo di lire 100 milioni".

La disciplina delle misure agevolative in favore delle erogazioni liberali e' quindi rinviata ai decreti legislativi previsti dalla norma di delega di cui all'articolo 17 della legge 408 del 1990.

Il [comma 4 dell'articolo 8 della legge n. 266](#) stabilisce che "i proventi derivanti da attivita' commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irpeg) e dell'imposta locale sui redditi (Ilor), qualora sia documentato il loro totale impiego per fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. Sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entita', decide il ministro delle Finanze con proprio decreto, di concerto con il ministro per gli Affari Sociali".

Per quanto riguarda la definizione sotto l'aspetto oggettivo dell'ambito applicativo della disposizione, si e' dell'avviso che per "attivita' commerciali e produttive marginali" dovrebbero intendersi esclusivamente le attivita' di carattere commerciale ovvero produttive di beni o servizi posti in essere dalle organizzazioni di volontariato per il tramite:

- a) degli assistiti, ai fini della loro riabilitazione e del loro inserimento sociale;
- b) dei volontari, intendo per volontari quelli che svolgono l'attivita' secondo i criteri e nei limiti stabiliti dall'[articolo 2 della legge n. 266](#). Le attivita' stesse non debbono essere organizzate nella forma imprenditoriale, di cui agli articoli 2080 ss.cod.civ., siano esse industriali o artigiane.

Il beneficio, per cio' che concerne l'imposizione sui redditi e' condizionato al totale impiego dei proventi in questione per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato, impiego che deve essere idoneamente documentato.

In particolare, per cio' che concerne l'"entita'" delle attivita', pur non essendo questa ancorata a una specifica percentuale delle entrate dell'organizzazione, dovra' essere individuata sulla base di parametri correlati a diverse situazioni di fatto quali, a titolo esemplificativo, la occasionalita' dell'attivita', la non concorrenzialita' (che puo' essere anche ricondotta a radicate tradizioni locali che riservino al volontariato determinati servizi in favore della comunita' locale) dell'attivita' sul mercato, il rapporto tra risorse impiegate e ricavi, il rapporto tra ricavi dell'attivita' e i servizi resi dall'organizzazione.

In ordine alla presentazione delle "domande di esenzione" di cui al [comma 4 dell'articolo 8 della legge n. 266](#) e al procedimento relativo al loro accoglimento o diniego, si osserva quanto segue.

La disposizione recata dal [comma 4 dell'articolo 8 della citata legge n. 266](#), dopo aver stabilito che "i proventi derivanti da attivita' commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'Irpeg e dell'Ilor, qualora sia documentato il loro totale impiego per fini istituzionali dall'organizzazione di volontariato" prevede che "sulle domande di esenzione, previo accertamento della natura e dell'entita' delle attivita', decide il ministro delle Finanze con proprio decreto, di concerto con il ministro per gli Affari sociali".

Al riguardo e' opportuno premettere che la procedura di accertamento mediante decreto interministeriale costituisce una novita' nel sistema dei procedimenti finalizzati al riconoscimento di agevolazioni fiscali in materia di imposte sui redditi, finora di competenza degli uffici delle imposte dirette, nelle forme e nei modi stabiliti da fonti normative, nel quadro della podesta' di accertamento ad essi attribuita.

La [legge n. 266 del 1991](#) nulla prevede in ordine alla procedura da seguire per ottenere il decreto interministeriale di cui al comma 4 in argomento. Si forniscono, pertanto, di seguito le seguenti istruzioni.

Le "domande di esenzione" in argomento vanno presentate all'ufficio distrettuale delle imposte dirette nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale delle singole organizzazioni istanti. Gli uffici devono trasmettere a questa Direzione generale, entro 6 mesi dalla data del ricevimento, le domande prodotte, corredandole del parere istruttorio reso sulla base dell'acertamento di fatto della "natura" e della "entita'" delle attivita' per cui e' stato richiesto il trattamento di favore.

Le domande di esenzione devono contenere una analitica e precisa descrizione delle attivita' commerciali e produttive marginali, per le quali viene chiesta l'ammissione al beneficio, nonche' della loro entita'.

Le domande devono essere corredate, oltre che dal certificato di iscrizione nei registri generali delle organizzazioni di volontariato di cui [all'articolo 6 della legge n. 266](#), anche dell'atto costitutivo dal quale deve risultare il fine esclusivo di solidarieta', e dello statuto o degli accordi degli aderenti, del bilancio e di ogni idonea documentazione atta a provare il totale impiego dei proventi delle attivita' in questione per i fini istituzionali delle organizzazioni.

Dette domande possono essere presentate una sola volta e spiegare effetto anche per gli esercizi successivi, salvo una revoca del provvedimento di accoglimento, della domanda medesima conseguente alla cancellazione delle organizzazioni dai registri di cui all'articolo 6, ovvero al venire meno delle condizioni poste dal [quarto comma dell'articolo 8](#) (la decorrenza iniziale dell'esenzione va riferita al periodo d'imposta per il quale la domanda e' presentata).

Annualmente, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi, deve, invece, essere presentata agli Uffici delle imposte dirette competenti copia del bilancio corredata da una sintetica relazione sull' attivita' svolta onde fornire documentazione dell'impiego dei proventi esonerati dall'imposizione.

Gli uffici segnalano alla commissione interministeriale di cui al paragrafo successivo l'eventuale omissione di tale adempimento.

Per quanto concerne poi l'emanazione del decreto interministeriale di accoglimento delle domande di cui al [comma 4 dell'articolo 8](#) (ovvero di diniego e di revoca) verra' istituita, con decreto del Ministero delle Finanze di concerto con il Dipartimento degli Affari Sociali, una apposita Commissione istruttorie costituita da rappresentanti del Ministero delle Finanze e del Dipartimento degli Affari Sociali, al fine di un esame congiunto delle domande di esenzione finalizzato all'emanazione del decreto stesso, cio' in coerenza con i principi in materia di semplificazione dell'azione amministrativa dettati dal Capo IV della legge 7 agosto 1990, n. 241, recante nuove norme in materia di procedimento amministrativo.

[L'articolo 9 della legge n. 266 del 1991](#) ha, poi, stabilito che: "alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 20, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 Settembre 1973, n. 598, come sostituito dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1982, n. 954".

Tale disposizione rende applicabile alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri tenuti dalle regioni e dalle province autonome di cui all' [articolo 6 della legge n. 266](#), siano esse enti di tipo associativo o non, la particolare normativa prevista per gli enti non commerciali di tipo associativo dal gia' vigente primo comma dell'articolo 20 del Dpr 29 settembre 1973, n. 598 (ora recepita dai commi 1, 2 e 3 dall'articolo 111 del Tuir approvato con Dpr 22 dicembre 1986, n. 917).

Cio' comporta l'applicazione in favore dei soggetti interessati dalla disciplina secondo cui le somme versate alle organizzazioni dagli associati o partecipare a titolo di contributo o quote associative non concorrono a formare il reddito imponibile delle organizzazioni.

Viene ad applicarsi, inoltre, nei confronti delle organizzazioni in parola il disposto dell'ultima parte del primo comma dell'articolo 20 del Dpr n. 598 (recepito nel terzo comma dell'articolo 111 Tuir), secondo il quale per le associazioni assistenziali non si considerano effettuate nell'esercizio di attivita' commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformita' alle finalita' istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attivita' e che, per legge, regolamento o statuto, fanno parte di un' unica organizzazione locale o nazionale, nonche' dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Per quanto concerne l'imposizione indiretta le agevolazioni fiscali sono contenute nei commi 1 e 2 dell'[articolo 8](#) e sono subordinate alla circostanza che le organizzazioni di volontariato siano costituite esclusivamente per fini di solidarieta' e siano iscritte nei cennati registri tenuti dalle regioni e province autonome.

Al [comma 1](#) e' previsto che gli atti costitutivi delle cennate organizzazioni e quelli relativi allo svolgimento della loro attivita' sono esenti dall'imposta di bollo e di registro. Pertanto, nelle ipotesi previste, la formalita' della registrazione, agli effetti dell'imposta di registro, dovra' essere eseguita senza pagamento di imposta.

Al [comma 2](#) si prevede l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto delle operazioni effettuate dalle organizzazioni medesime, con l'effetto che nessun adempimento fiscale va osservato in relazione alle dette operazioni. Nella previsione esentiva possono ritenersi comprese anche le cessioni, effettuate nei confronti delle dette organizzazioni, di beni mobili registrati, quali autoambulanze, elicotteri o natanti di soccorso, attesa la loro sicura utilizzazione nell'attivita' sociale da queste svolte.

E' prevista infine l'esenzione generalizzata da ogni imposta per quanto riguarda gli atti di donazione e le attribuzioni di eredita' o di legato a favore delle organizzazioni di volontariato.