

RISOLUZIONE N. 68/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 7 luglio 2010

OGGETTO: Interpello - Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Erogazioni liberali - Art. 10, comma 1, lettera l-quater), e art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10, comma 1, lettera *l-quater*), e 100, comma 2, lettera *a*), del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Azienda Ospedaliero - Universitaria ALFA fa presente di essere nata "dall'integrazione del Sistema Sanitario ... e dell'Università degli studi di ...".

L'obiettivo fondamentale dell'Azienda è il raggiungimento del più elevato livello di risposta alla domanda di salute in un processo che includa in modo inscindibile la didattica e la ricerca.

Al raggiungimento di tale obiettivo concorrono tutte le competenze scientifiche e cliniche della Facoltà di Medicina e Chirurgia e quelle del Servizio Sanitario.

Ciò posto, l'Azienda chiede se le erogazioni liberali eventualmente effettuate a suo favore possano essere dedotte in capo agli eroganti ai sensi

dell'art. 10, comma 1, lettera l-quater), e dell'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

L'Azienda Ospedaliero-Universitaria ALFA ritiene di poter essere ricompresa tra i soggetti che possono beneficiare delle erogazioni liberali previste dall'art. 10, comma 1, lettera l-quater), del TUIR, in quanto Azienda costituita con la partecipazione dell'Università di

L'Azienda istante ritiene, altresì, di poter essere ricondotta tra i soggetti che possono essere destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR, in quanto ente dotato di personalità giuridica istituito per perseguire finalità di assistenza sanitaria integrate da finalità di istruzione mediante la partecipazione dell'Università di In particolare, l'Azienda ritiene che lo svolgimento marginale di alcune attività diverse dall'assistenza sanitaria in senso stretto, ma strutturalmente ad essa legate (sperimentazione dei farmaci commissionata da imprese farmaceutiche, che hanno come obiettivo la messa a punto di farmaci destinati ad una più efficace assistenza sanitaria, la formazione di operatori sanitari-medici ed infermieri, la locazione di aree destinate al parcheggio dei visitatori, il servizio mensa per i propri dipendenti), non preclude all'Azienda la possibilità di beneficiare delle erogazioni liberali in argomento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 10 del TUIR individua, per le persone fisiche, una serie di oneri che possono essere dedotti dal reddito complessivo, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, solo in presenza

degli specifici presupposti di carattere soggettivo ed oggettivo stabiliti dalla medesima disposizione.

Tra i vari oneri espressamente previsti dal citato art. 10 del TUIR figurano, alla lettera l-quater) del comma 1, *“le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all’art. 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell’istruzione, dell’università e della ricerca, ivi compresi l’Istituto superiore di sanità e l’Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali”*.

Le aziende ospedaliero-universitarie, tra le quali è ricompresa l’azienda istante, ai sensi dell’art. 2, comma 6, del decreto legislativo 21 dicembre 1999, n. 517, *“operano nell’ambito della programmazione sanitaria nazionale e regionale e concorrono ... sia al raggiungimento degli obiettivi di quest’ultima, sia alla realizzazione dei compiti istituzionali dell’università, in considerazione dell’apporto reciproco tra le funzioni del servizio sanitario nazionale e quelle svolte dalla facoltà di medicina e chirurgia. Le attività assistenziali svolte perseguono l’efficace e sinergica integrazione con le funzioni istituzionali dell’università, sulla base dei principi e delle modalità proprie dell’attività assistenziale del servizio sanitario nazionale (...)”*.

Alla luce della disposizione sopra riportata si ritiene che le aziende ospedaliero-universitarie, in forza della loro partecipazione alla realizzazione delle finalità istituzionali delle università, possano essere ricondotte tra i soggetti destinatari delle erogazioni liberali deducibili dal reddito complessivo delle persone fisiche, ai sensi dell’art. 10, comma 1, lettera l-quater, del TUIR.

Per quanto riguarda le erogazioni liberali effettuate dai soggetti titolari di reddito d’impresa (imprese individuali e società, enti commerciali, enti non commerciali con reddito d’impresa), si fa presente quanto segue.

L’art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR, prevede la deducibilità delle *“erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono*

esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, (...), per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato”.

Le finalità indicate nel comma 1 del citato art. 100 del TUIR sono quelle di “*educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto*”.

Pertanto, le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR, sono deducibili se il beneficiario dell'erogazione:

- 1) ha personalità giuridica;
- 2) persegue esclusivamente una o più finalità tra quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e ricerca scientifica.

Le aziende ospedaliere-universitarie, tra le quali è ricompresa l'azienda istante, sono, ai sensi del comma 1 del citato art. 2 del decreto legislativo 21 dicembre 1999, n. 517, strutture dotate di “*autonoma personalità giuridica*” attraverso le quali si realizza la collaborazione tra servizio sanitario nazionale ed università.

Il requisito soggettivo, di cui al punto 1), previsto dall'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR, appare, pertanto, soddisfatto.

Per quanto riguarda il requisito oggettivo, di cui al punto 2), si osserva che la disposizione in argomento delimita l'ambito dei beneficiari a quei soggetti che perseguono in via esclusiva una o più delle finalità ivi indicate.

I beneficiari delle erogazioni liberali di cui trattasi non possono, quindi, perseguire finalità diverse da quelle espressamente previste dalla norma stessa.

Dette finalità, che caratterizzano i soggetti beneficiari, devono essere verificate in forza delle norme primarie e regolamentari del settore di competenza e/o in base alle previsioni recate dagli statuti o atti costitutivi dei medesimi beneficiari.

Ciò posto, nel caso in esame si osserva che, ai sensi del sopra riportato comma 6 dell'art. 2 del decreto legislativo n. 517 del 1999, le aziende ospedaliere-universitarie, tra le quali è ricompresa l'istante, perseguono finalità

di assistenza sanitaria integrate, mediante la sinergica integrazione con la facoltà di medicina e chirurgia dell'Università, da finalità di istruzione.

Per quanto riguarda lo svolgimento marginale da parte delle aziende ospedaliero-universitarie di alcune attività diverse dall'assistenza sanitaria in senso stretto (sperimentazione dei farmaci commissionata da imprese farmaceutiche, che hanno come obiettivo la messa a punto di farmaci destinati ad una più efficace assistenza sanitaria, la formazione di operatori sanitari-medici ed infermieri, la locazione di aree destinate al parcheggio dei visitatori, il servizio mensa per i propri dipendenti) si fa presente, come precisato nella risoluzione n. 386 del 17 ottobre 2008, che la disposizione recata dall'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR, privilegia l'aspetto "finalistico dell'erogazione", delimitando i beneficiari delle erogazioni stesse in relazione alle finalità perseguite in via esclusiva.

Tale delimitazione dei destinatari delle erogazioni liberali sulla base delle finalità perseguite non preclude che l'ente beneficiario possa porre in essere eventuali attività che si qualificano, sotto il profilo fiscale, come attività commerciali, sempre che si tratti di attività non particolarmente significative, svolte in diretta attuazione delle finalità indicate dalla medesima disposizione agevolativa e che non siano tali da assumere rilevanza autonoma, realizzando finalità ulteriori rispetto a quelle indicate dalla norma.

Ciò posto, si ritiene che l'Azienda ospedaliero-universitaria ALFA possa ricondursi tra i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera a), del TUIR, nel rispetto dei presupposti sopra indicati.

oooooooo

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.