CIRCOLARE N.48/E

Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma 18 novembre 2004

OGGETTO: Organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Attività di assistenza sociale e socio-sanitaria. Case di riposo per anziani.

Sono pervenute alla scrivente da parte di alcune Direzioni Regionali richieste di chiarimenti in merito alla riconducibilità delle case di riposo per anziani tra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) disciplinate dalla Sezione II del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

In via preliminare, si ricorda che affinché un ente possa assumere la qualifica di ONLUS devono sussistere tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi indicati dall'articolo 10 del citato decreto legislativo n. 460 del 1997.

In particolare, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera b), detti enti sono caratterizzati dal vincolo dell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, elemento che rende i medesimi enti meritevoli di un trattamento fiscale agevolato.

Ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale gli undici settori di attività in cui le ONLUS possono operare - individuati dal comma 1, lettera a) del citato articolo 10 - sono stati distinti in due categorie:

- settori per i quali le finalità di solidarietà sociale sono correlate alla condizione dei destinatari (ovvero assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte,

tutela dei diritti civili).

Nell'ambito di tali settori si riconosce il perseguimento di finalità di solidarietà sociale solo qualora l'attività ad essi relativa sia rivolta a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari e a componenti collettività estere limitatamente agli aiuti umanitari;

- settori per i quali le finalità di solidarietà sociale - il cui perseguimento è comunque necessario ai sensi del citato articolo 10, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 460 del 1997 - si considerano inerenti o immanenti, richiamati al comma 4 dell'articolo 10 medesimo (ovvero assistenza sociale e socio-sanitaria; beneficenza; tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; attività di promozione della cultura e dell'arte, per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'Amministrazione dello Stato; ricerca scientifica di particolare interesse sociale).

Con circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 e risoluzioni n. 189/E dell'11 dicembre 2000 e n. 75/E del 21 maggio 2001, è stato chiarito che il principio di immanenza del fine solidaristico nelle attività di assistenza sociale e socio-sanitaria (che si estrinseca in prestazioni anche sanitarie di completamento assistenziale) va inteso nel senso che dette attività devono essere necessariamente rivolte nei confronti di categorie particolarmente vulnerabili al fine di assicurarne la protezione sociale, in quanto la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale delle attività medesime. Tale caratterizzazione dell'attività in esame si rende necessaria per concretizzare il perseguimento delle finalità solidaristiche da parte della ONLUS.

In particolare, nella citata risoluzione n. 189/E del 2000, è stato precisato che sono riconducibili all'assistenza sociale e socio-sanitaria le attività finalizzate ad assicurare un'esistenza dignitosa a coloro che versano in condizioni di

bisogno. Con riferimento alle case di riposo è stato chiarito che le stesse possono assumere la qualifica di ONLUS qualora si facciano carico di situazioni personali marginali e disagiate anche sotto l'aspetto del bisogno economico.

Con la presente circolare si intende specificare più dettagliatamente i requisiti qualificanti delle case di riposo che intendono assumere la qualifica di ONLUS.

1. ATTIVITA' ISTITUZIONALE

E' riconducibile nell'attività istituzionale della casa di riposo – ONLUS l'attività di assistenza sociale e socio-sanitaria svolta nei confronti di soggetti che versano in condizioni personali disagiate anche sotto l'aspetto economico.

Tale condizione ricorre nel caso in cui la retta di ricovero praticata dalla ONLUS (ed eventualmente assunta come base di riferimento per la determinazione del contributo dell'ente pubblico) non venga fatta gravare sull'ospite ovvero venga fatta gravare su quest'ultimo in misura inferiore alla metà del suo ammontare.

Ne consegue che la singola prestazione assume rilievo nell'ambito dell'attività istituzionale della casa di riposo – ONLUS quando quest'ultima, autonomamente o in concorso con enti pubblici (che provvedano alla integrazione della predetta retta di ricovero), si faccia carico della prevalente copertura economica della retta di ricovero; l'eventuale corrispettivo in denaro e/o in natura pagato dall'ospite non esclude, pertanto, la finalità solidaristica della prestazione, purché il relativo ammontare sia inferiore al 50 per cento della retta.

Per corrispettivo a carico dell'assistito si intende anche quello pagato dai familiari o da altri soggetti diversi dagli enti pubblici che intervengono a favore dell'anziano.

L'indennità di accompagnamento eventualmente corrisposta ai sensi della legge 11 febbraio 1980, n. 18 non rientra, invece, nel computo del corrispettivo a carico dell'assistito.

A titolo esemplificativo, qualora la retta di ricovero – comprensiva di tutti gli eventuali servizi accessori erogati – sia pari a 1.000,00 euro mensili e la quota a carico dell'ospite – determinata al lordo di eventuali sussidi forniti da familiari e al netto dell'indennità di accompagnamento – sia inferiore a 500,00 euro mensili, la relativa prestazione è imputabile all'attività istituzionale.

Nel caso in cui la casa di riposo sia organizzata secondo criteri che non prevedono la preventiva determinazione di una retta, in luogo di questa, dovrà assumersi il costo medio unitario delle prestazioni complessivamente rese all'ospite.

2. ATTIVITA' CONNESSE

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 460 del 1997 le ONLUS non possono svolgere attività diverse da quelle istituzionali nei settori tassativamente individuati, ad eccezione di quelle direttamente connesse, come definite dalla norma.

Dette attività, come precisato nella relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, sono finalizzate al *"reperimento di fondi necessari per finanziare le attività istituzionali*" dell'organizzazione.

Al riguardo si ritiene che anche alle case di riposo – riconducibili tra le ONLUS in quanto caratterizzate da un'attività istituzionale che necessariamente dovrà qualificarsi in relazione alla condizione di svantaggio dei beneficiari (come sopra definita) – debba consentirsi la possibilità di porre in essere le stesse attività connesse previste per la generalità delle ONLUS a c.d. solidarietà condizionata, posto che, al pari di queste, anche le case di riposo operano istituzionalmente a beneficio di soggetti svantaggiati

Si ritiene, in sostanza, che le case di riposo – ONLUS, impegnate in via istituzionale nello svolgimento dell'attività a favore di soggetti svantaggiati (individuati secondo le modalità indicate al punto 1), possano indirizzare l'attività tipica anche a beneficio di soggetti che non versano in condizioni di svantaggio economico, ponendo in essere in tal caso un'attività direttamente

connessa di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Ai sensi del secondo periodo del comma 5 dell'articolo 10 citato, le attività connesse sono consentite a condizione che, in ciascun periodo di imposta e nell'ambito di ciascuno dei settori indicati dallo stesso articolo 10, comma 1, lettera a):

- esse non siano prevalenti rispetto all'attività istituzionale;
- i proventi di tutte le attività direttamente connesse non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

Il carattere non prevalente delle attività connesse, come evidenziato nella relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, *"è di fondamentale importanza per caratterizzare in senso solidaristico la struttura operativa e funzionale delle ONLUS, evitando che le stesse possano svolgere, all'opposto, in via esclusiva o principale, attività "connesse""*.

La verifica della prevalenza va fatta con riferimento a ciascun periodo d'imposta ed in relazione ad ogni singolo settore di attività indicato nell'articolo 10, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 460 del 1997.

Con circolare n. 168 del 1998 è stato chiarito che il criterio della prevalenza comporta l'esame di una pluralità di elementi rilevanti ai fini del raffronto tra le attività istituzionali e quelle direttamente connesse, quali ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane e il numero delle prestazioni effettuate.

Tutto ciò premesso, si evidenzia che ai fini del giudizio di prevalenza (articolo 10, comma 1, lettera a) e, in particolare, del raffronto tra attività istituzionali e attività connesse, per il settore di attività di assistenza sociale e socio-sanitaria svolta nell'ambito delle case di riposo – ONLUS assume particolare rilievo il numero degli ospiti assistiti in ciascun anno.

Il numero delle prestazioni riconducibili nelle attività connesse (ovvero le prestazioni rese nei confronti di assistiti che pagano quote di ammontare pari o superiore alla metà dell'importo totale della retta di ricovero) non deve, infatti, essere prevalente rispetto al numero delle prestazioni riconducibili nell'ambito

dell'attività istituzionale (prestazioni rese nei confronti di assistiti che pagano quote di ammontare inferiore alla metà dell'importo totale della predetta retta).

Si ricorda, inoltre che, in ogni caso, il criterio della prevalenza è autonomo rispetto all'ulteriore criterio che prende in esame i proventi delle attività direttamente connesse in rapporto alle spese complessive dell'organizzazione.

Si evidenzia, infine, che il superamento dei limiti relativi alle attività connesse comporta la perdita della qualifica di ONLUS e la cancellazione dall'anagrafe unica delle ONLUS.

3. ATTIVITA' IN REGIME DI CONVENZIONE

Le ONLUS possono svolgere la loro attività anche in regime di convenzione con le amministrazioni pubbliche in base al disposto dell'articolo 143, comma 3, lettera b) del TUIR, come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (già articolo 108, comma 2-bis, lettera b), al quale fa esplicito rinvio l'articolo 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997).

Detta disposizione stabilisce che i contributi corrisposti dalle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali, *"non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito"*.

Ciò premesso, si evidenzia che la prestazione resa nei confronti di ciascun assistito è comunque riconducibile nell'attività istituzionale svolta dalla casa di riposo – ONLUS anche se, in relazione alla medesima prestazione, sia corrisposto un contributo pubblico in regime di convenzione o accreditamento.

In tale ipotesi, tuttavia, la prestazione è riconducibile all'attività istituzionale a condizione che l'ammontare dell'eventuale contributo posto a carico dell'assistito sia inferiore alla metà della retta di ricovero.

Qualora, invece, pur in presenza di contributi pubblici per lo svolgimento dell'attività in regime di convenzione o accreditamento, sia comunque pagato da parte dell'assistito un corrispettivo in misura pari o superiore alla metà dell'ammontare totale della retta stabilita dalla casa di riposo, l'intera prestazione

deve essere ricondotta nell’ambito delle attività connesse. Conseguentemente anche il contributo corrisposto dall’ente pubblico per la specifica prestazione deve essere compreso tra i proventi dell’attività connessa ai fini del raffronto con le spese complessive dell’organizzazione (vedasi par. 2).

Le Direzioni Regionali vigileranno sull’applicazione della presente circolare.