



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma 4 marzo 2002

Oggetto: Interpello 954-189/2001-Art.11, Legge 27-7-2000, N. 212 - Art. 108, comma 2-bis, lettera b) del TUIR

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente l'esatta applicazione dell'art. 108, comma 2-bis, lettera b) del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione Assistenziale Y X, attraverso il proprio legale rappresentante, ha chiesto il parere in ordine alla corretta applicazione del comma 2-bis, lett. b) dell'art. 108 del TUIR. L'Associazione puntualizza di perseguire scopi assistenziali e culturali senza fine di lucro, quali: attività di gestione di Centri di riabilitazione residenziali e semiresidenziali per soggetti disabili, prestazioni di servizi sanitari, ambulatoriali e domiciliari nonché servizi di trasporto di soggetti disabili, servizi tutti resi, a favore di pazienti disabili convenzionati con la ASL e con i Comuni, e che in base a convenzioni a copertura delle spese sostenute percepisce rette costituenti le uniche entrate dell'Ente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione istante ritiene di rientrare nella disciplina dettata dall'art. 108, comma 2-bis, lett. b) del TUIR e pertanto vorrebbe abbandonare il

comportamento fiscale finora tenuto, e consistente nel qualificare l'attività esercitata come "attività commerciale svolta da ente non commerciale".

Di conseguenza l'associazione intenderebbe instaurare una contabilità separata ai fini dell'eventuale registrazione delle operazioni svolte a favore di soggetti non convenzionati che considererà interamente rientranti nell'ambito dell'attività commerciale.

L'IRAP, infine, sarà determinata e versata secondo quanto previsto dall'art.10 del decreto legislativo n.446 del 1997, commi 1 e 2.

Tenuto conto anche della ulteriore documentazione prodotta in data 08/11/2001 si esprime il seguente

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini di una risposta al quesito sopra riportato, circa l'assoggettabilità ad imposta dei contributi erogati dalle ASL e dai Comuni alla Associazione Assistenziale Y X, è necessario preliminarmente accertare la qualificazione tributaria dell'associazione medesima, quale ente commerciale o non commerciale, e la natura dell'attività svolta dalla stessa in quanto l'art. 108, comma 2-bis, lettera b) 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'art. 87 *"i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art. 8, comma 7, del D.Lgs.30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'art. 9, comma 1, lettera g), del D. Lgs. 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi"*.

Riguardo alla qualificazione tributaria dell'ente in argomento si ricorda, come precisato nella circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, che l'elemento distintivo degli enti non commerciali è costituito dal fatto di non avere tali enti

quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 del TUIR.

Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

Pertanto ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nella legge, nello statuto o nell'atto costitutivo, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che caratterizza l'ente medesimo.

L'ente, ancorché dichiarati finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale.

Per quanto riguarda la fattispecie in esame, dalla lettura dello statuto si evince che l'oggetto principale dell'ente consiste nel gestire in proprio, anche per conto altrui, ovvero nel dare in gestione a terzi, anche attraverso convenzioni con gli enti pubblici preposti, centri di riabilitazione residenziali e semiresidenziali, residenze sanitarie assistenziali, comunità, pensionati, centri geriatrici, centri diurni, case famiglia, comunità alloggio, case albergo, case protette per minori, ambulatori di terapia strumentale, servizi sanitari ambulatoriali e domiciliari per soggetti disabili affetti da minoranze fisiche, psichiche e sensoriali, servizi di trasporto per soggetti disabili; assistenza domiciliare a favore di anziani, servizi domiciliari di carattere socio-assistenziale a favore di persone anziane che vivono da sole o che sono parzialmente autosufficienti, minori, madri di famiglia, disabili.

La stessa associazione dichiara esplicitamente nell'istanza di svolgere "in via esclusiva":

- l'attività di gestione di Centri di riabilitazione residenziali e semiresidenziali per soggetti disabili, affetti da minorazioni fisiche, psichiche e sensoriali;
- la prestazione di servizi sanitari ambulatoriali e domiciliari nei confronti dei suddetti soggetti svantaggiati;
- la prestazione di servizi di trasporto per soggetti disabili.

Ciò premesso, considerato che l'attività essenziale per il raggiungimento degli scopi primari dell'ente istante appare configurarsi come un'attività di prestazione di servizi organizzata in forma d'impresa e come tale riconducibile tra le attività commerciali di cui all'art. 51 del TUIR, questa Agenzia ritiene che l'associazione istante debba essere qualificata come ente commerciale.

Non ostano a tale conclusione la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

Detti elementi non assumono, infatti, ai fini della qualificazione dell'ente, alcuna rilevanza.

Peraltro, il fatto che l'attività principale sia svolta in regime di convenzione o accreditamento non può mutare la qualifica dell'ente, che resta comunque quella di ente commerciale.

Di conseguenza l'Associazione Y X non potrà avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 108, comma 2-bis, lettera b) del TUIR, dal momento che esse si applicano esclusivamente agli enti non commerciali.

Inoltre la medesima Associazione dovrà porre in essere gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali ai sensi degli articoli 14 e seguenti del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Infine, per quanto riguarda l'IRAP, la base imponibile dovrà essere determinata secondo i criteri previsti dall'art. 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.