

*Agenzia delle Entrate, ris. n. 68/E del 7 luglio 2010*

## **DEDUCIBILI LE DONAZIONI AGLI OSPEDALI UNIVERSITARI**

di Alessandro Borgoglio

*Le aziende ospedaliero-universitarie rientrano tra i soggetti beneficiari delle disposizioni agevolative che consentono la deducibilità dal reddito complessivo delle persone fisiche, nonché dal reddito d'impresa di ditte individuali, società ed altri enti, dell'importo delle erogazioni liberali ad esse concesse. È questo l'importante chiarimento contenuto in un recentissimo documento di prassi dell'Agenzia delle Entrate.*

Ha destato un certo interesse<sup>1</sup> la risoluzione numero 68/E del 7 luglio 2010, con cui l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che le erogazioni liberali a favore di ospedali o cliniche universitarie sono deducibili dal reddito complessivo delle persone fisiche, ma anche dal reddito d'impresa qualora la finalità esclusiva dell'attività di tali aziende ospedaliero-universitarie sia l'assistenza sanitaria.

Il chiarimento dell'Amministrazione Finanziaria giunge a seguito di un'istanza d'interpello<sup>2</sup> avanzata da un'azienda ospedaliero-universitaria nata dall'integrazione del Sistema Sanitario e di un'Università degli studi. L'istante – dopo aver dichiarato che l'obiettivo 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, e che a tale obiettivo concorrono tutte le competenze scientifiche e cliniche della Facoltà di Medicina e Chirurgia e quelle del Servizio Sanitario – ha chiesto se le erogazioni liberali di cui eventualmente si rendesse destinataria siano deducibili dal reddito complessivo delle persone fisiche che le erogano, nonché dal reddito d'impresa conseguito da ditte individuali, società ed altri enti.

L'azienda ha indicato nell'istanza che – a suo parere – le erogazioni liberali ricevute da persone fisiche siano deducibili dal loro reddito complessivo, atteso che si tratta di liberalità a favore di un ente costituito con la partecipazione di un'Università. Analogamente, per quanto concerne le erogazioni liberali concesse da imprenditori, l'istante ritiene che esse siano deducibili dal reddito d'impresa, poiché effettuate a favore

<sup>1</sup> Cfr. F. G. Poggiani, "Deduzioni allargate nella sanità" in "Italia Oggi" del 8 luglio 2010, pagina 30; M. Saccaro, "Ospedali universitari: donazioni con sconto" in "Il Sole 24 Ore" del 8 luglio 2010, pagina 29.

<sup>2</sup> Ai sensi dell'articolo 11, legge 27 luglio 2000, numero 212 (Statuto del Contribuente).

di un ente dotato di personalità giuridica, che persegue finalità di assistenza sanitaria e di istruzione, così come prevede la norma ai fini della deducibilità di dette erogazioni. Ritiene, altresì, l'istante che non sia di ostacolo alla deduzione dal reddito d'impresa dei soggetti eroganti lo svolgimento marginale, da parte dell'azienda beneficiaria, di alcune attività diverse dall'assistenza sanitaria in senso stretto, ma strutturalmente ad essa legate<sup>3</sup>.

L'Agenzia delle Entrate ha condiviso entrambe le conclusioni prospettate dall'interpellante, precisando quanto segue.

#### LA DEDUZIONE DAL REDDITO COMPLESSIVO

L'articolo 10, comma 1, lettera l-quater), del TUIR, dispone che dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, "...le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 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".

Il problema che si pone è allora di comprendere se l'azienda ospedaliero-universitaria istante rientri tra i soggetti indicati dalla norma sopra illustrata.

A tal fine, occorre tenere conto delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 517/1999, recante la disciplina dei rapporti fra Servizio sanitario nazionale e università. In particolare, l'articolo 2, comma 6, del succitato decreto, stabilisce che le aziende ospedaliero-universitarie "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

---

<sup>3</sup> In particolare, si tratta di 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.

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...".

Sulla base di quanto pocanzi esposto, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito, nel suo documento di prassi, che tali aziende ospedaliero-universitarie, che si configurino come l'istante, possano rientrare tra i soggetti beneficiari della disposizioni in oggetto, atteso che partecipano direttamente alle finalità istituzionali delle università.

Le erogazioni liberali ed esse concesse, pertanto, possono essere dedotte dal reddito complessivo dei contribuenti persone fisiche che le erogano.

A tal proposito, è appena il caso di ricordare che, ai fini del riconoscimento del predetto diritto alla deducibilità, le erogazioni devono essere effettuate tramite banca, ufficio postale o sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari<sup>4</sup>.

#### LA DEDUZIONE DAL REDDITO D'IMPRESA

Più articolata è stata, invece, l'argomentazione dell'Agenzia delle Entrate circa la possibilità di dedurre le erogazioni liberali in oggetto dal reddito d'impresa, da parte di ditte individuali, società ed enti commerciali.

L'articolo 100, comma 2, lettera a), del TUIR, stabilisce che sono deducibili dal reddito d'impresa "... le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato".

Le finalità indicate al comma 1 del predetto articolo 100 sono quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Cfr. Circ. n. 39/E del 19 agosto 2005, punto 4.

<sup>5</sup> L'articolo 100, comma 1, del TUIR, dispone che "Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare

L'Amministrazione Finanziaria ha puntualizzato, pertanto, che tali erogazioni liberali sono deducibili dal reddito d'impresa se il beneficiario:

- 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.

Per quanto concerne il primo aspetto, di carattere soggettivo, l'articolo 2, comma 1, del D.Lgs. 517/1999, stabilisce che le aziende ospedaliero-universitarie, come quella interpellante, sono dotate di "autonoma personalità giuridica"<sup>6</sup>, soddisfacendo, quindi, il suddetto requisito.

Sotto il profilo oggettivo, relativo al punto 2 sopra sposto, invece, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che la disposizione in esame delimita l'ambito dei beneficiari dell'agevolazione a quei soggetti che perseguano in via esclusiva una o più delle finalità pocanzi indicate. Tali enti, pertanto, non possono svolgere attività tendenti al perseguimento di finalità diverse da quelle previste.

L'articolo 2, comma 6, del succitato D.Lgs. 517/1999<sup>7</sup>, dispone, a tal proposito, che le aziende ospedaliero-universitarie perseguono finalità di assistenza sanitaria e, mediante la sinergica integrazione con la facoltà di medicina e chirurgia dell'Università, finalità di istruzione.

---

complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi".

<sup>6</sup> L'articolo 2, comma 1, del D.Lgs. 517/1999, stabilisce che "La collaborazione fra Servizio sanitario nazionale e università, si realizza, salvo quanto previsto ai commi 4, ultimo periodo, e 5, attraverso aziende ospedaliero-universitarie, aventi autonoma personalità giuridica, le quali perseguono le finalità di cui al presente articolo".

<sup>7</sup> Più precisamente, l'articolo 2, comma 6, del D.Lgs. 517/1999, stabilisce che "Le aziende di cui ai commi 1 e 2 operano nell'ambito della programmazione sanitaria nazionale e regionale e concorrono entrambe 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 dalle 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, secondo le specificazioni definite nel presente decreto".

Poiché tali finalità rientrano tra quelle previste dal succitato articolo 100 del TUIR, è riconosciuta la deducibilità delle erogazioni liberali a detti enti da parte dei titolari di reddito d'impresa, ancorché nel limite del 2% di quello dichiarato.

Per quanto concerne, infine, lo svolgimento di attività marginali diverse dall'assistenza sanitaria in senso stretto – quali la sperimentazione dei farmaci commissionata da imprese farmaceutiche, la formazione di operatori sanitari-medici ed infermieri, la locazione di aree destinate al parcheggio dei visitatori, il servizio mensa per i propri dipendenti – l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la disposizione recata dal predetto articolo 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".

In tal senso, peraltro, l'Amministrazione Finanziaria si era già pronunciata con le precedenti risoluzioni del 17 ottobre 2008, numero 386<sup>8</sup>, e del 30 ottobre 2008, numero 411<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Con la risoluzione del 17 ottobre 2008, numero 386, l'Amministrazione Finanziaria ha stabilito che "la disposizione in esame (art. 100, comma 2, del TUIR, *n.d.A.*) 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, nella fattispecie rappresentata dalla società istante, le Università possono ricondursi fra i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali in argomento, nel rispetto dei presupposti sopra indicati".

<sup>9</sup> Con la risoluzione del 30 ottobre 2008, numero 411, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che "... la disposizione in esame (art. 100, comma 2, del TUIR, *n.d.A.*) privilegia l'aspetto «finalistico dell'erogazione», delimitando i beneficiari delle erogazioni stesse in relazione alle finalità perseguite in via esclusiva, in quanto la stessa norma vuole favorire ed incentivare erogazioni a favore di soggetti che svolgono un'attività caratterizzata da un elevato e profondo contenuto etico. 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



L'Agenzia delle Entrate, in conclusione, ha riconosciuto che l'azienda ospedaliero-universitaria istante possa considerarsi tra i beneficiari della disposizione in oggetto e, pertanto, i soggetti concedenti ad essa erogazioni liberali possano dedurle dal reddito d'impresa nel limite del 2% di quello dichiarato.

19 agosto 2010

Alessandro Borgoglio

---

non particolarmente significative, 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. Nel caso di specie, in base alle previsioni statutarie, la Fondazione, che ha personalità giuridica, persegue esclusivamente finalità di «solidarietà sociale ed umanitaria».

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.  
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente