

**Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso**

**Roma, 21 maggio 2001**

**RISOLUZIONE N. 75/E**

**Oggetto: IRPEG - ONLUS. Attività istituzionali. Attività direttamente connesse. Art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.**

In riferimento alle note sopra emarginate, relative ad una richiesta di parere da parte della Fondazione X, circa la possibilità di attivare, in connessione alla gestione di una casa di riposo per anziani (attività istituzionale), anche una scuola materna - asilo nido (attività connessa), mantenendo il proprio status di ONLUS, si formulano le seguenti osservazioni.

In primo luogo si fa presente, come precisato, da ultimo, nella risoluzione n. 189/E dell' 11 dicembre 2000, che "le case di riposo meritano le agevolazioni contenute nel ... decreto legislativo n. 460 del 1997, solamente qualora si facciano carico di situazioni personali effettivamente marginali e disagiate anche sotto l'aspetto del bisogno economico".

A sostegno di questa tesi, nella citata risoluzione, si evidenziava che "l'articolo 38 della Costituzione, nel conferire rilevanza costituzionale all'assistenza sociale, ne valorizza l'aspetto di garanzia sociale, quale contributo solidaristico in favore di ogni cittadino inabile al lavoro e sprovvisto dei mezzi necessari per vivere".

Conseguentemente si rappresentava "che la qualità di soggetto anziano non appare di per sé sufficiente a ricondurre lo stesso tra i soggetti in condizioni di bisogno, destinatari di assistenza sociale e , per estensione, di assistenza socio-sanitaria".

Nella menzionata risoluzione si precisava, altresì, che "le ONLUS possono svolgere la loro attività in regime di convenzione con le Amministrazioni pubbliche. In tal caso l'irrilevanza fiscale dei contributi erogati all'ente - stabilita dall'art.108, comma 2-bis del TUIR, al quale fa esplicito rinvio l'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997 - vale sia per i contributi a fondo perduto che per i contributi aventi natura corrispettiva".

Codesta Direzione dovrà, quindi, preliminarmente valutare la possibilità di ricondurre la Fondazione in argomento tra le ONLUS che prestano assistenza sociale e socio-sanitaria, verificando se l'attività istituzionale dell'ente risponda a finalità solidaristiche, secondo i criteri indicati nella menzionata risoluzione dell'11 dicembre 2000. Ovviamente, solo nel caso di esito favorevole di detto esame, sarà affrontato il problema dell'individuazione delle attività connesse.

Al riguardo, si ritiene opportuno segnalare quanto segue.

Come risulta dalla relazione illustrativa del decreto legislativo n. 460 del 1997, le attività "direttamente connesse", destinate al reperimento di fondi necessari per finanziare le attività istituzionali, "sono attività oggettivamente analoghe a quelle istituzionali, dalle quali tuttavia si differenziano in quanto possono indirizzarsi a beneficio di chiunque, non sussistendo per esse alcun vincolo di destinazione. In quanto attività agevolate sotto l'aspetto fiscale, che potrebbero prestarsi facilmente, in linea di principio, a operazioni elusive e di turbativa del mercato, le attività connesse sono assoggettate a due condizioni stringenti: a) devono interessare gli stessi settori economici oggetto delle attività statutarie o istituzionali; b) i relativi proventi non devono superare il 66 per cento delle spese complessive. Tra le attività direttamente connesse rientra altresì quella attività (denominata accessoria e integrativa) strutturalmente funzionale, sotto l'aspetto materiale a quella istituzionale, che si sostanzia, cioè, in operazioni di completamento o migliore fruibilità delle attività istituzionali, quali ad esempio, la vendita di depliant nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione".

Alla luce di quanto rappresentato nella citata relazione illustrativa al decreto n. 460 del 1997, si ritiene in primo luogo che l'attività di gestione di un asilo nido-scuola materna non possa rientrare tra le attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

L'accessorietà presuppone, infatti, un collegamento non solo su un piano funzionale, ma anche e soprattutto su un piano meramente materiale, nel senso che l'attività connessa non deve potersi configurare come un'attività commerciale esercitabile anche separatamente dall'attività istituzionale. Come chiarito nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, infatti, sono attività strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali, ad esempio, la vendita di depliant nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione.

Ciò posto, si ritiene che non sia neanche possibile ricondurre detta attività tra quelle oggettivamente analoghe a quelle istituzionali.

Nella fattispecie in esame l'attività di gestione dell'asilo nido-scuola materna ha natura del tutto diversa e quindi certamente non "analogha" a quella istituzionale effettivamente esercitata (gestione della casa di riposo per anziani) dalla Fondazione X.

A proposito dell'attività di asilo nido si osserva, peraltro, che tale attività non appare neppure riconducibile nel settore dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, così come individuata nella citata risoluzione n. 189/E dell'11 dicembre 2000.

Infatti, in analogia a quanto precisato per il soggetto "anziano", la qualità di "bambino al di sotto dei tre anni", fruitore dell'asilo nido, non appare di per sé sufficiente a ricondurre lo stesso tra i soggetti in condizioni di bisogno, destinatari dell'assistenza sociale e socio-sanitaria così come sopra definita. Infatti detto settore di attività, per il quale la finalità solidaristica è immanente, non può non riflettersi che a vantaggio di categorie socialmente deboli, quali ad esempio ex detenuti, immigrati, tossicodipendenti, portatori di handicap ecc..

In sostanza, il principio di immanenza del fine solidaristico nelle attività di assistenza sociale e socio-sanitaria 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 mancanza di detto presupposto viene meno l'essenza stessa dell'attività di assistenza sociale e socio-sanitaria.

Sulla base di tali principi potrebbe essere ricompresa nell'ambito dell'assistenza sociale l'attività di "asilo nido" e, in generale, l'attività di accoglienza e assistenza nei confronti dei figli minori dei sopra menzionati soggetti, appartenenti a categorie socialmente deboli, quale attività di assistenza svolta a sostegno di famiglie che necessitano di intervento sociale

A proposito, poi, dell'attività di scuola materna, riconducibile nel settore dell'istruzione, di cui all'art.10, comma 1, lettera a), punto 4), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, si osserva che anche detta attività non appare riconducibile, nella fattispecie, tra le attività connesse, in quanto oggettivamente analoghe a quelle istituzionali. Detta attività, infatti, per essere considerata attività connessa, dovrebbe essere svolta effettivamente in via principale (e non solamente indicata nello statuto tra le attività istituzionali) nei confronti di persone svantaggiate e solamente in subordine, come attività direttamente connessa a quella istituzionale, ai sensi del medesimo art. 10, comma 5 del decreto legislativo n. 460 del 1997, anche nei confronti di persone non svantaggiate.

Per i motivi sopra esposti, si ritiene che, nella fattispecie in esame, la gestione della scuola materna/asilo nido non sia riconducibile tra le attività connesse di cui al citato art. 10, comma 5, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.