logo FiscoOggi
Image not found or type unknown

Articolo pubblicato su FiscoOggi (http://fiscooggi.it)

Normativa e prassi

Iva: case di cura e asili nido tra esenzione e imponibilità

16 Marzo 2004

Forniti numerosi chiarimenti sul regime applicabile alle prestazioni socio-assistenziali, educative e sanitarie

Thumbnail
Image not found or type unknown

L'Agenzia delle Entrate ha precisato il regime Iva applicabile ad alcune prestazioni a carattere socio-assistenziale, educativo e sanitario effettuate sia dal Comune nei confronti dell'utente sia nei confronti dello stesso Comune. Il documento, che rappresenta la risposta fornita all'istanza di interpello presentata da un Comune, risulta di particolare rilievo in quanto contribuisce ad apportare maggiore chiarezza circa la portata di alcune disposizioni in materia di Iva, apparentemente analoghe, applicabili alle suddette prestazioni (risoluzione n. 39/E del 16 marzo).

In particolare, la fattispecie analizzata nella citata risoluzione ha per oggetto il trattamento Iva da applicare alle prestazioni educative, didattiche e complementari da effettuare negli asilo nido e ad altre di natura socio-assistenziale, infermieristiche e riabilitative da rendere nelle case di riposo.
A tal riguardo, sul piano normativo relativamente alle prestazioni rese nell'ambito di case di riposo e asili il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 all'articolo 10, n. 21), prevede l'esenzione dall'Iva delle prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, ivi comprese anche le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e tutte le altre prestazioni aventi natura accessoria.

L'Agenzia delle Entrate nel caso prospettato nell'interpello in esame, ha precisato che la suddetta disposizione ha natura meramente oggettiva e, conseguentemente, l'esenzione si rende applicabile alle prestazioni rese nell'ambito delle strutture elencate nella stessa, a nulla rilevando la natura giuridica del soggetto che le rende.
In particolare, è stato chiarito che le prestazioni che caratterizzano le case di riposo e gli asili nido

rese direttamente dal comune devono rientrare nell'ambito di esenzione dall'Iva, come previsto dal citato articolo 10, n. 21).
Invero, ciò rientra in una prassi amministrativa alquanto consolidata; infatti si è sempre ritenuto che il rapporto finale con l'utenza dovesse in ogni caso considerarsi esente dal tributo, sostanzialmente esso rappresentava il caso classico contemplato dalla suddetta disposizione.

Risulta, invece, parzialmente innovativa la soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate relativamente alle medesime prestazioni rese da terzi al Comune. Infatti, precedentemente era prevalso l'orientamento di agevolare unicamente il rapporto diretto tra il soggetto che forniva il servizio e l'utente finale; più recentemente (precisamente con la risoluzione n. 1/E del 2002), l'Agenzia ha interpretato in via estensiva la medesima norma affermando che l'esenzione dall'Iva si rendeva applicabile anche ai rapporti tra eventuali soggetti terzi e un Comune che, comunque, tratteneva il rapporto finale con l'utente e ciò in virtù del carattere oggettivo della norma.
Detto orientamento risulta in qualche modo giustificabile in considerazione della circostanza che il Comune, non dovendo sostenere l'onere relativo all'Iva, non sarà costretto a riversare il costo sull'utente, risultando sostanzialmente invariata, o dovrebbe essere invariata la retta finale pagata dal consumatore finale, ossia da colui che fruisce dei servizi in esame.
Tuttavia, la suddetta soluzione risulta valida sempre che le prestazioni siano considerate nell'ambito di una gestione globale di una casa di riposo o asilo.

A tal riguardo, occorre ricordare che la sentenza della Cassazione, sezione tributaria, n. 11353 del 2001, ai fini dell'esenzione dall'Iva prevista dal suddetto articolo 10, n. 21), ha chiarito che per "*prestazioni proprie di una casa di riposo*" si deve intendere la fornitura di alloggio a quei particolari destinatari (persone anziane), mentre tutte le altre prestazioni, quali la somministrazione di vitto, indumenti medicinali nonché tutte le altre prestazioni fornite agli ospiti, costituiscono delle mere attività accessorie a quella di alloggio che possiamo, conseguentemente, definire principale ed essenziale. Quindi, il contenuto della prestazione va ricercato in primo luogo nell'alloggio e, solo eventualmente e successivamente, nelle altre attività assistenziali.

In caso contrario, ossia se i contratti stipulati tra i soggetti esecutori e il Comune concernono singole prestazioni, l'articolo 10, n. 21) non torna applicabile (a meno che le singole prestazioni oggetto del contratto possano configurarsi alla stregua di una gestione globale di una casa di riposo o di un asilo), ma occorrerebbe di volta in volta constatare non solo la natura giuridica del soggetto che si impegna a eseguire materialmente il servizio ma anche le modalità prescelte per l'esecuzione dello stesso. In tal caso, potrebbero trovare applicazione o la disposizione di cui all'articolo 10, n. 27-*ter*), del citato decreto presidenziale n. 633, o quella relativa al n. 41-*bis*, parte

seconda, della tabella A allegata al medesimo Dpr n. 633.

Queste disposizioni, infatti, risultano del tutto analoghe relativamente alla tipologia delle prestazioni contemplate (con l'unica eccezione delle prestazioni educative che sono indicate unicamente nel n. 41-*bis*) nonché dei soggetti che ne possono eventualmente fruire, divergendo invece sia in relazione ai soggetti esecutori nonché alle modalità di esecuzione delle medesime prestazioni.
In particolare, l'articolo 10, n. 27-*ter*) dispone l'esenzione dall'Iva delle prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale in favore, tra gli altri, degli anziani, inabili adulti, dei tossicodipendenti, degli handicappati psicofisici, dei minori, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie, da enti aventi finalità di assistenza sociale e da Onlus.
Il n. 41-*bis*, parte seconda, della tabella A, come in precedenza affermato, si differenzia per la circostanza che prevede l'applicazione dell'aliquota Iva del 4 per cento alle suddette prestazioni, comprese però anche quelle educative, effettuate da cooperative e loro consorzi e ciò sia che le operazioni vengano svolte direttamente che in esecuzione di contratti di appalto. Per cui, se oggetto del contratto sono le singole suddette prestazioni, il regime Iva varia in relazione alle modalità di effettuazione delle stesse e al soggetto esecutore.

Pertanto, le prestazioni socio-assistenziali, se sono effettuate da cooperative non sociali e non Onlus, sono da assoggettare a Iva nella misura del 4 per cento, ai sensi del citato n. 41-*bis*), e ciò a prescindere dalla modalità di effettuazione delle prestazioni, quindi anche se le stesse sono rese al Comune tramite appalto o convenzioni. Se le medesime operazioni vengono effettuate da Onlus non cooperative non possono rientrare nell'ambito esentativo dell'Iva ai sensi dell'articolo 10, n. 27-*ter*), quelle socio-assistenziali, in quanto le stesse sono rese sulla base di specifici contratti, modalità quest'ultima non prevista dal richiamato n. 27-*ter*). Orientamento, quest'ultimo, espressamente formulato nella risoluzione n. 290/E del 2002; infatti, detta disposizione si riferisce unicamente a quelle prestazioni fornite nei confronti degli assistiti, non rendendosi applicabile a eventuali fattispecie negoziali stipulati per l'esecuzione del servizio.
Per quelle educative, invece, non essendo ricomprese nel suddetto n. 27-*ter*), si rende applicabile il n. 20) del medesimo articolo 10 del Dpr n. 633 del 1972, il quale, infatti, prevede l'esenzione dall'Iva, tra le altre, delle prestazioni educative dell'infanzia rese dalle Onlus.
Seguendo lo stesso criterio, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, con riferimento alle medesime prestazioni, se esse sono effettuate da una cooperativa sociale, non risulta applicabile l'opzione prevista dalla circolare n. 168/E del 1998, mentre sono da assoggettare a Iva nella misura del 4 per cento, come previsto dal suddetto n. 41-*bis*, in virtù del fatto che, essendo fornite nei confronti del Comune, non possono, per le ragioni innanzi menzionate, rientrare nella previsione dell'articolo 10,

n. 27-*ter*).

Relativamente alle prestazioni infermieristiche e riabilitative, considerate separatamente dalla gestione globale di una casa di riposo, esse rientrano nella previsione di esenzione di cui all'articolo 10, n. 18). Detta soluzione appare corretta sia alla luce dell'estensione operata dal decreto ministeriale (Salute) 17 maggio 2002, il quale ha ampliato le prestazioni sanitarie che possono beneficiare dell'esenzione, sia in relazione alla prassi amministrativa e al più recente orientamento della giurisprudenza comunitaria, che hanno inteso interpretare la suddetta norma di esenzione in maniera sostanzialmente oggettiva, ossia a nulla rilevando la struttura che esegue la prestazione e a prescindere della circostanza che alcune di esse vengano di volta in volta affidate, nell'effettuazione pratica, a soggetti terzi.

di
Luigi Marzullo

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/iva-case-cura-e-asili-nido-esenzione-e-imponibilita