



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 16 marzo 2004

OGGETTO: Istanza di interpello IVA–Prestazioni educative, didattiche e complementari rese presso asili nido comunali. Prestazioni socio-assistenziali, infermieristiche e riabilitative rese presso case di riposo. Comune di

Con l'istanza di interpello concernente l'esatta applicazione del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Comune di mette a disposizione dell'utenza case di riposo per anziani ed asili nido. La gestione delle menzionate strutture è articolata come segue:

- gestione diretta con impiego esclusivo di proprio personale;
- gestione diretta con impiego misto di proprio personale e prestazioni di servizi rese da soggetti esterni (aggiudicatari di appositi appalti);
- gestione affidata interamente a terzi (aggiudicatari di appositi appalti) con mantenimento in capo al comune di una funzione di controllo.

Il Comune di in tale contesto conserva il rapporto con l'utenza da cui incassa i corrispettivi e, per converso, paga al soggetto aggiudicatario il compenso contrattualmente pattuito.

Nella fattispecie prospettata il medesimo ente locale ha bandito due gare di appalto per l'espletamento dei seguenti servizi:

- prestazioni educative, didattiche e complementari da utilizzare

nell'ambito degli asili nido;

- prestazioni socio-assistenziali, infermieristiche e riabilitative da rendere nelle case di riposo.

Ciò premesso, il comune interpellante ha chiesto di conoscere il trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, applicabile ai suddetti servizi sia quando vengono resi direttamente dallo stesso ente sia nell'eventualità che vengano affidati a terzi, siano essi cooperative sociali e non.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Comune di, nella stipula dei nuovi contratti, intende adottare, in relazione al soggetto che esegue il servizio, il seguente comportamento:

A) prestazioni rese direttamente dal comune agli utenti:

vengono considerate oggettivamente esenti in quanto trattasi di prestazioni proprie degli asili nido e case di riposo e, pertanto, riconducibili nell'articolo 10, n. 21), del citato d.P.R. n. 633 del 1972;

B) prestazioni rese da cooperative al comune:

1) sono considerate oggettivamente esenti dall'IVA, ai sensi del suddetto articolo 10, n. 21) del medesimo decreto n. 633 del 1972, le prestazioni concernenti la gestione globale di una casa di riposo o di un asilo nido fatturate da terzi al comune, conservando quest'ultimo la titolarità del servizio nei confronti degli utenti finali;

2) vengono ritenute, altresì, oggettivamente esenti dall'IVA le prestazioni rese da terzi presso gli asili nido e le case di riposo, anche se distintamente specificate, sempre che le stesse nell'insieme configurino una gestione globale delle suddette strutture, la cui titolarità rimane in capo al comune;

3) sono considerate, altresì, oggettivamente esenti, ai sensi dell'articolo 10, n. 18), del predetto d.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni infermieristiche e riabilitative rese separatamente dalla gestione globale della casa di riposo, pertanto si prescinde dal soggetto erogatore (cooperativa o non) anche

nell'eventualità in cui le stesse vengano effettuate in maniera separata rispetto alla gestione globale della casa di riposo;

4) considerare le prestazioni socio-assistenziali ed educative, quando le stesse siano le uniche richieste nell'ambito del contratto e non concretizzino, quindi, una gestione globale di un asilo nido o di una casa di riposo, nel seguente modo:

a) da assoggettare ad aliquota IVA del 4 per cento, ai sensi del n. 41-bis, parte seconda, della Tabella allegata al citato d.P.R. n. 633 del 1972, quando sono rese da cooperative non sociali e non ONLUS;

b) da ritenere esenti, ai sensi dell'articolo 10, n. 27-ter, del suddetto d.P.R. n. 633 del 1972 o da assoggettate all'aliquota del 4 per cento, ai sensi del citato n. 41-bis, se rese da cooperative sociali in relazione all'opzione dalle stesse effettuata;

c) da considerare esenti dall'IVA, ai sensi del citato articolo 10, n. 27-ter, se effettuate da ONLUS non cooperative.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 10, n. 21), del citato d.P.R. n. 633 del 1972, dispone l'esenzione dall'IVA, tra le altre, delle *“prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, ... , comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;”*. Il numero 18) del medesimo articolo 10 prevede l'esenzione per *“le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze;”*. Il successivo numero 27-ter del citato articolo 10 prevede, invece, l'esenzione dall'imposta per *“le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico,*

da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41 della L. 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS;". Infine, il n. 41-bis), parte seconda, della Tabella A allegata al suddetto decreto presidenziale n. 633 del 1972, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento alle " prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di appalto e di convenzione in generale;".

Ciò premesso, la scrivente ritiene di formulare al riguardo le seguenti osservazioni.

La disposizione recata dal citato articolo 10, n. 21), del d.P.R. n. 633 del 1972, come si evince dalla risoluzione n. 1/E del 2002, ha valenza oggettiva, nel senso che le prestazioni di servizi in essa elencate rientrano nell'esenzione dall'IVA a prescindere dalla natura giuridica del soggetto che le rende.

Pertanto, si ritiene di condividere la soluzione prospettata dall'interpellante nelle lettere sub A), coerentemente con quanto previsto da una consolidata prassi amministrativa, e sub B) n. 1), sempre che le prestazioni si realizzino nell'ambito di una gestione globale di un asilo nido o di una casa di riposo.

Parimenti si ritiene di condividere la soluzione indicata dall'interpellante nella lettera sub B) n. 2), in quanto le prestazioni, anche se distintamente specificate, caratterizzano nella loro interezza e sostanzialmente la gestione globale di una casa di riposo e di un asilo nido la cui titolarità rimane in capo al Comune di, il quale si limita ad una mera attività di controllo ed indirizzo a garanzia della qualità e dell'interesse collettivo.

Con riferimento alle prestazioni infermieristiche e riabilitative rese distintamente dalla gestione globale della casa di riposo, la scrivente ritiene di

condividere la soluzione prospettata alla lettera sub B), n. 3), che riconduce le prestazioni in argomento nell'articolo 10, n. 18), del decreto n. 633 del 1972. Quest'ultima disposizione è stata da ultimo modificata con il decreto 17 maggio 2002 del Ministero della salute, con il quale è stato esteso l'ambito delle prestazioni sanitarie che possono beneficiare dell'esenzione dall'IVA, ivi comprendendo quelle inerenti le professioni infermieristiche ed una serie di professioni riabilitative. Detta agevolazione risulta fruibile, come emerge dalla prassi ministeriale consolidata, a prescindere dalla forma organizzativa della struttura che fornisce le medesime prestazioni, purchè, ovviamente la direzione tecnica venga affidata ad un medico abilitato all'esercizio delle stesse. Per cui, qualora il terzo, che assume l'obbligo nei confronti del comune di rendere le prestazioni riabilitative ed infermieristiche, risulti in possesso di detti requisiti, le medesime prestazioni rientrano a tutti gli effetti nella esenzione innanzi richiamata.

Infine, per quanto attiene le prestazioni socio-assistenziali ed educative considerate distintamente rispetto alla gestione globale della casa di riposo e dell'asilo nido, indicate alla lettera B, n. 4, si osserva quanto segue.

Dette prestazioni, se rese al comune da cooperative non sociali e non ONLUS, sono da assoggettare ad IVA con l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4 per cento, ai sensi del citato n. 41-bis. Allo stesso regime sono assoggettate le medesime prestazioni rese da cooperative sociali. Si precisa, al riguardo, che per le cooperative sociali che effettuano le predette prestazioni non sussiste la possibilità di scegliere la norma di maggior favore tra la disposizione esentativa di cui al citato n. 27-ter dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 e quella di cui al richiamato n. 41-bis) della Tabella A, parte seconda, del medesimo d.P.R. n. 633 (circolare n. 168/E del 1998), in quanto le prestazioni in argomento vengono effettuate, nella fattispecie oggetto di interpello, nei confronti del comune. In proposito, la scrivente ha chiarito nella risoluzione n. 290/E del 2002, che l'esenzione di cui all'articolo 10, n. 27-ter) si riferisce alle sole specifiche prestazioni effettuate direttamente nei confronti degli assistiti e non si estende

alle prestazioni rese in forza di convenzioni o contratti di appalto. Conseguentemente, nella fattispecie in esame, alle operazioni rese dalle cooperative sociali, a seguito di contratti di appalto o convenzioni stipulati con il Comune di, si rende applicabile soltanto la disposizione di cui al n. 41-bis), parte seconda, della Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Parimenti, le stesse operazioni socio-assistenziali effettuate da ONLUS non possono rientrare nella disposizione di esenzione dal tributo, ex articolo 10, n. 27-ter), del d.P.R. n. 633 del 1972 se rese sulla base di appalti e convenzioni. Diversamente sono esenti dal tributo, ai sensi del n. 20) del medesimo articolo 10, le prestazioni educative effettuate da ONLUS; infatti, detta disposizione prevede, oggettivamente, l'esenzione dall'IVA, tra le altre, per le prestazioni educative dell'infanzia rese da ONLUS.

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, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.