

**Risposta n. 274**

**OGGETTO:** Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Tabella A, parte II-bis, n. 1), allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 - Aliquota IVA ridotta - Servizi rivolti a minori con bisogni educativi speciali

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La Cooperativa Sociale Alfa (in breve, "Istante" o "Cooperativa") riferisce di gestire servizi socio-sanitari ed educativi ai sensi dell'articolo 1, lettera a), della legge 8 novembre 1991, n. 381.

Nello specifico, la Cooperativa si rivolge ai ragazzi in età scolare, prevalentemente bambini e ragazzi con diagnosi di disturbo specifico dell'apprendimento (DSA) e sindrome da deficit di attenzione e iperattività (ADHD), oltre che alle relative famiglie.

A causa dell'emergenza COVID-19, dal 2020 una parte dell'attività svolta dall'Istante è passata dalla modalità in presenza a quella a distanza. Tale cambiamento ha reso necessario un maggior coinvolgimento dei genitori a supporto delle attività di sostegno rese ai figli.

A tal fine, sotto la direzione didattica del *team* di psicologi della Cooperativa, è stato attivato un percorso formativo di sostegno all'apprendimento destinato ai genitori

e ai loro figli, che comprende delle lezioni video-registrate sulle metodologie di apprendimento per i soggetti con DSA e un servizio di tutoraggio sotto forma di *webinar* a domande e risposte. Bambini e ragazzi possono inoltre ricevere *feedback* costante sul lavoro fatto: attraverso i genitori, infatti, possono inviare gli elaborati (schemi, mappe mentali, diagrammi) e ricevere supporto.

L'Istante chiede quindi:

1) se alle anzidette prestazioni è applicabile l'aliquota IVA del 5 per cento di cui alla parte II-*bis* della Tabella A allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA") sia quando rese direttamente ai minori, sia quando rivolte ai loro genitori;

2) se è tenuto a trasmettere i relativi dati al Sistema Tessera Sanitaria o ad emettere fattura elettronica nei confronti del proprio cliente.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene:

1) che l'attività descritta costituisca una prestazione socio-sanitaria, in quanto indirizzata prevalentemente a una categoria specifica che richiede supporto riabilitativo ed educativo, e che in relazione ad essa trovi sempre applicazione l'aliquota IVA del 5 per cento, sia se rivolta ai minori sia se indirizzata ai loro genitori;

2) di non essere tenuto all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Riguardo al quesito **sub 1)**, si osserva che la Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al Decreto IVA, al n. 1) prevede l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 5 per cento per "*le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da*

*cooperative sociali e loro consorzi".*

L'aliquota IVA ridotta si applica, dunque, sotto il profilo soggettivo, alle prestazioni :

- rese da "*cooperative sociali e loro consorzi*";
- nei confronti "*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, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo*".

Sotto il profilo oggettivo, l'aliquota IVA agevolata trova applicazione, tra l'altro, con riferimento alle:

- "*prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù, le prestazioni d'insegnamento scolastico o universitario e quelle per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale (...) nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale*" (n. 20);
- "*prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili*" (n. 27-ter).

Per quanto concerne le prestazioni socio-sanitarie, l'articolo 3-*septies* del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, definisce tali "*tutte le attività atte a soddisfare, mediante percorsi assistenziali integrati, bisogni di salute della persona che richiedono unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale*", specificando che esse comprendono:

- a) "*prestazioni sanitarie a rilevanza sociale (...)*";
- b) "*prestazioni sociali a rilevanza sanitaria, cioè tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute*".

Per quanto di interesse ai nostri fini, si rileva che la Direttiva del 27 dicembre 2012 dell'allora Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR) stabilisce la necessità di elaborare un percorso didattico/educativo individualizzato e

personalizzato per alunni e studenti con bisogni educativi speciali (BES) nonché di utilizzare strumenti compensativi e forme di verifica e valutazione personalizzate. L'anzidetta Direttiva individua, nell'ambito dei BES, tra l'altro:

- i disturbi specifici dell'apprendimento (DSA), certificati ai sensi della legge 8 ottobre 2010, n. 170, che causano difficoltà nell'esecuzione dei compiti di lettura, scrittura o calcolo (dislessia, disortografia, disgrafia, discalculia);
- la sindrome da deficit dell'attenzione e iperattività (ADHD), che causa una compromissione della sfera personale, sociale e scolastica.

Nel caso di specie, la Cooperativa dichiara di svolgere "*...una prestazione socio sanitaria, pensata in prevalenza per una categoria specifica che richiede un supporto non solo riabilitativo ma anche educativo (bambini e ragazzi con diagnosi di disturbo specifico dell'apprendimento, con difficoltà scolastiche, o con sindrome da deficit di attenzione e iperattività)*".

Da quanto sinteticamente descritto dall'Istante è possibile desumere che trattasi di un'attività caratterizzata da una duplice funzione, educativa e socio-sanitaria.

Ne consegue che al ricorrere di questo presupposto - la cui concreta verifica esula dalle competenze tecniche della scrivente - la prestazione di servizi descritta dalla Cooperativa resa a favore di minori con bisogni educativi speciali rientra nell'ambito applicativo del n.1) della Tabella A, parte II-*bis*, allegata al Decreto IVA, che prevede l'applicazione dell'IVA con aliquota del 5 per cento.

Si ritiene, inoltre, che la medesima aliquota del 5 per cento trovi applicazione per i servizi di sostegno all'apprendimento resi ai genitori dei minori affetti dagli anzidetti disturbi: la modalità *on line* di svolgimento della prestazione resa dall'Istante, sostitutiva - a causa dell'emergenza COVID-19 - della modalità c.d. in presenza, richiede l'intervento dei genitori, attraverso i quali i minori possono ricevere *feedback* sul lavoro fatto e avere supporto.

Si è dell'avviso che si tratti di prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale, resa direttamente ai minori, e come tali non autonomamente soggette

all'imposta. Ai sensi dell'articolo 12 del Decreto IVA, infatti, sono attratte alla stessa disciplina dell'operazione principale, concorrendone a formare la base imponibile.

Come chiarito con costante prassi nazionale e giurisprudenza unionale, le operazioni accessorie sono effettuate in necessaria connessione con l'operazione principale - cessione di beni o prestazione di servizi - alla quale accedono, e hanno la funzione di integrare, completare o rendere possibile l'operazione stessa. In altre parole, un'operazione va considerata accessoria a una prestazione principale quando non costituisce un fine a sé stante, ma il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto (cfr. risoluzioni n. 230/E del 15 luglio 2002 e n. 6/E dell'11 febbraio 1998, sentenze della Corte di Giustizia UE 6 luglio 2006, C-251/05, e 11 gennaio 2001, C-76/99).

Con riguardo al quesito **sub 2)**, si rileva che, in forza dell'articolo 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 e successive modifiche, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia, le relative fatture devono essere emesse, in via generale, in formato elettronico tramite il sistema di interscambio. Il citato articolo 1, comma 3, dispone altresì che le fatture emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili, su richiesta dei destinatari, dai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, mentre chi le emette deve mettere a disposizione "una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico", a cui il cliente può, comunque, rinunciare.

L'articolo 10-*bis* del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, tuttavia, stabilisce che "*i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, ai sensi dell'articolo 3, commi 3 e 4, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, e dei relativi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, non possono emettere fatture elettroniche*".

Ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D. Lgs. n. 175 del 2014, "*ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi, le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici*

*universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri"* inviano i dati al Sistema tessera sanitaria.

L'allegato A del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 ottobre 2020 contiene una più dettagliata elencazione dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria e delle prestazioni che devono essere oggetto di tali comunicazioni.

Nella fattispecie in esame, la Cooperativa non rientra nell'elenco dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria e non eroga, peraltro, servizi prettamente sanitari bensì, come sopra visto, prestazioni a carattere socio-sanitario ed educativo. Ne consegue, pertanto, che le prestazioni svolte andranno regolarmente documentate con l'emissione di fatture elettroniche tramite il sistema di interscambio, ed una copia (in formato elettronico o cartaceo) andrà messa a disposizione dei clienti consumatori finali, salvo loro rinuncia. Il presente parere viene reso sulla base degli elementi sinteticamente presentati dall'Istante, qui acriticamente assunti, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, fermo restando ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria al riguardo.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**