

**Risposta n. 92**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.  
Attività di un Consorzio nei confronti di una Fondazione partecipante.  
Articolo 10, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972

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

**QUESITO**

La Fondazione Alfa (nel prosieguo la Fondazione) è sorta nel marzo (...) ed in seguito, sebbene costituita con i requisiti propri di persona giuridica privata, è stata obbligatoriamente assoggettata a un regime giuridico pubblico dalla legge (...).

Successivamente, con decreto dirigenziale della Regione Beta n. (...), è stata decretata la perdita del regime pubblico dell'Ente e, conseguentemente, con decreto della Regione del (...) è stato approvato il nuovo statuto nella forma giuridica di Fondazione, ai sensi degli articoli 12 e seguenti del Codice Civile. La Fondazione è stata iscritta, con effetto costitutivo comportante il conferimento della personalità giuridica di diritto privato, al Registro regionale delle persone giuridiche.

La Fondazione fa presente che risulta accreditata e autorizzata per l'effettuazione delle seguenti attività:

- servizio autosufficienti n. 10 posti letto;

- servizio non autosufficienti n. 216 posti letto;
- servizio SAPA n. 10 posti letto;
- servizio centro diurno n. 20 posti letto.

Per lo svolgimento dei predetti servizi si avvale di 190 unità di personale.

La stessa Fondazione rappresenta, altresì, che, come previsto dalle disposizioni statutarie, di provvedere, con i propri mezzi, al perseguimento di finalità di solidarietà sociale e promozione umana delle persone anziane e, in particolare:

- al ricovero, mantenimento assistenza delle persone anziane tramite la gestione di case d'accoglienza, centri diurni nonché residenze di tipo socio-assistenziale (anche in convenzione con enti pubblici);
- all'attivazione servizi di qualsiasi genere a favore di persone anziane, finalizzati al miglioramento della loro qualità di vita nonché alla permanenza all'interno della propria famiglia;
- all'attivazione di servizi di pronta accoglienza e d'intervento a favore di persone che si trovano in stato di disagio sociale;
- all'esercizio di ogni ulteriore attività e all'assunzione di ogni altra iniziativa necessaria per il raggiungimento dei fini precedentemente indicati.

L'istante fa presente che, da tempo, la Diocesi (Gamma) (una delle più grandi per estensione e numerosità di parrocchie ed enti) ha intrapreso un'azione di riorganizzazione complessiva, oltre che delle 459 parrocchie, anche dei diversi enti ad esse afferenti, quali, ad esempio, le case di riposo RSA e le scuole materne e asili nido, al fine di ottimizzare la loro gestione e adeguarle alle mutate esigenze organizzative e normative, che regolano le rispettive attività.

In tale ottica, la suddetta Diocesi ha deciso, in particolare, di elaborare un disegno di riorganizzazione di alcune tra le diverse case di riposo e di assistenza per anziani, gestite direttamente da alcune parrocchie che, anche a seguito della crescente complessità burocratica e amministrativa, stanno incontrando alcune difficoltà non solo economiche ma anche organizzative per assenza, ad esempio, di personale

qualificato.

Detta riorganizzazione delle case di riposo ha previsto che alcune parrocchie (in particolare quelle di ..., tutte site nella provincia Y), insieme alla Diocesi Gamma, costituissero delle Fondazioni di partecipazione a cui affidare, in maniera continuativa, il relativo esercizio delle attività delle case di riposo svolto dalle stesse parrocchie.

Al fine di ottenere delle economie di scala e di accentrare in un unico soggetto di secondo livello alcune attività, si è deciso di costituire un Consorzio con lo scopo di svolgere servizi comuni a vantaggio delle imprese consorziate, quali, ad esempio, quelli per la ristorazione, per l'assistenza e infermieristici, per la formazione, quelli informatici, quelli amministrativi/contabili e quelli di amministrazione del personale e altri, trasferendo il personale e conferendo incarichi di servizio a detto Consorzio che ribalterà i costi e fatturerà alle Fondazioni le prestazioni fornite. Al riguardo, l'istante ha precisato che rimarranno in capo alle Fondazioni sia la titolarità autorizzativa e l'accreditamento, sia la responsabilità della gestione delle attività nei confronti della Regione Veneto che dovrà riaccreditare le stesse Fondazioni per l'esercizio delle attività socio-sanitarie, sia i rapporti e le relazioni con i territori di riferimento.

Gli enti oggetto della suddetta riorganizzazione saranno, oltre alla Fondazione istante, la "Fondazione X" di (...), la "Fondazione Y" di (...) la "Fondazione Z" di (...).

Dette Fondazioni avrebbero individuato nel soggetto giuridico del "Consorzio" l'ente di secondo livello a cui affidare le attività da realizzare in comune; conseguentemente, le medesime Fondazioni, compresa l'istante, hanno deciso di costituire un "Consorzio" e di parteciparvi come consorziate.

La Fondazione interpellante ha precisato, da quanto si evince dalle disposizioni statutarie degli enti che parteciperanno al costituendo Consorzio, che l'attività principale consiste nella gestione dei centri di servizi per anziani, auto o non auto sufficienti, con erogazione di prestazioni sanitarie e assistenziali, di aiuto nel recupero funzionale e nell'inserimento sociale e di prevenzione delle principali patologie croniche.

Tipicamente, nelle residenze in cui sono ospitati gli utenti vengono offerte l'ospitalità e quanto necessario per la cura della persona (pulizia e cura personale, ristorazione, lavanderia, ecc.), l'assistenza medica e infermieristica, l'assistenza riabilitativa, il sostegno nello svolgimento delle normali attività quotidiane, intrattenimento per l'animazione e la socializzazione.

Ciò premesso, la Fondazione istante chiede un chiarimento circa la possibilità da parte delle Fondazioni partecipanti al Consorzio di poter applicare la disposizione contenuta nell'articolo 10, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Al riguardo, l'istante rappresenta che, diversamente da essa, le altre Fondazioni, partecipanti al Consorzio, sono state costituite da meno di tre anni ma, nel contempo, svolgeranno attività iniziate dalle parrocchie molti anni prima del triennio previsto dalla suddetta disposizione di cui all'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972. Pertanto, la Fondazione chiede di conoscere se le altre Fondazioni partecipanti, anche se costituite da meno di tre anni, possano fruire dell'esenzione dall'IVA, ai sensi del citato articolo 10, nell'eventualità in cui i costi dei servizi vengano addebitati alle singole consorziate nella misura prevista dalla medesima disposizione.

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

La Fondazione ritiene che non costituisca un impedimento ai fini dell'applicazione della suddetta disposizione di esenzione la circostanza che il Consorzio eroghi la prestazione nei confronti di consorziati costituiti da meno di tre anni.

In particolare, l'interpellante è del parere che tutte le Fondazioni partecipanti, comprese quelle costituite da meno di tre anni, continueranno a esercitare l'attività in precedenza svolte dalle parrocchie. Per cui le stesse possano ricevere dal Consorzio delle prestazioni di servizi esenti dall'IVA, ai sensi del citato articolo 10, comma 2, del

d.P.R. n. 633 del 1972, qualora i corrispettivi pagati dalle stesse consorziate non superino i costi imputabili alle medesime operazioni.

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

La disciplina stabilita nell'articolo 10, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, è stata introdotta dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008) al fine di addivenire a un regime di esenzione dall'IVA, coerentemente con quanto previsto dalla disposizione di cui all'articolo 132, paragrafo 1), lettera f), della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, la quale stabilisce che gli Stati membri possono esentare dall'IVA *"le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsione della concorrenza."*

Il citato articolo 10, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede, l'esenzione dall'IVA, per *"(...) le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, (...), costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per l'effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi (...) non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse."*

La circolare n. 5/E del 17 febbraio 2011, ha precisato che la ratio del regime di esenzione va ravvisata nell'esigenza di evitare che i soggetti (i consorziati) che svolgono attività esenti, nell'eventualità decidano di esternalizzare (ai consorzi) i servizi necessari e funzionali a tali attività (quali ad es. servizi amministrativi, la

gestione della contabilità, la formazione del personale, la gestione degli immobili, ecc.) vengano penalizzati dall'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Dal punto di vista del presupposto soggettivo, i consorzi devono caratterizzarsi per la circostanza che i propri associati, a prescindere dalla tipologia di attività in cui operano, nel triennio solare precedente abbiano avuto un diritto alla detraibilità dell'IVA in misura non superiore al 10 per cento.

Affinché possa applicarsi la disposizione di esenzione di cui al suddetto articolo 10, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, risulta necessario che si verifichino, quindi, le seguenti condizioni:

- il consorzio non sia costituito in via prevalente da consorziati con pro-rata di detraibilità superiore al 10 per cento;
- l'attività svolta dal consorzio a favore dei consorziati con pro-rata superiore al 10 per cento o a favore di terzi non sia superiore al 50 per cento del volume d'affari dello stesso ente consortile;
- la percentuale di detraibilità inferiore al 10 per cento deve sussistere in relazione al triennio solare precedente a quello in cui l'operazione è svolta o a quello in cui deve considerarsi effettuata ai sensi dell'articolo 6 del citato d.P.R. n. 633 del 1972;
- i corrispettivi dovuti dai consorziati (o soci) al consorzio non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

Nella fattispecie prospettata la Fondazione istante è stata costituita da oltre un triennio rispetto al momento di effettuazione delle prestazioni da parte del Consorzio.

Inoltre, assume rilievo anche la circostanza che la Fondazione istante afferma che nel corso del triennio la media della sua percentuale di detrazione è stata "*pari a zero o pressoché pari a zero*".

Nel caso qui esaminato, quindi, secondo quanto affermato dalla fondazione istante, sussistono sia il requisito della percentuale di detrazione non superiore al 10 per cento, sia l'ulteriore requisito temporale (per cui detta percentuale deve essere quella media del triennio anteriore al periodo di imposta di effettuazione delle

prestazioni).

Pertanto, nel presupposto che le circostanze di fatto rappresentate in istanza siano confermate nella eventuale attività di controllo, si ritiene che le prestazioni effettuate dal consorzio stesso nei confronti della Fondazione istante possano rientrare nel campo di applicazione del citato art. 10, comma 2, a condizione che i corrispettivi dovuti dalla Fondazione al consorzio non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

In merito al diverso caso concreto e personale delle altre Fondazioni che intendono partecipare al medesimo Consorzio, la scrivente risponderà alle istanze di interpello dalle stesse autonomamente presentate.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**