

Risposta n. 315

OGGETTO: Articolo 6, comma 1, lettera a) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. Riduzione IRES enti ospedalieri

QUESITO

La società ALFA ha la gestione diretta della casa di cura BETA specializzata in ortopedia, oculistica servizi di diagnostica per immagini.

Tutti i posti letto presenti nella casa di cura sono accreditati dal Servizio sanitario regionale e, dunque, riconosciuti idonei a erogare prestazioni sanitarie per conto dello stesso.

La società ALFA ha stipulato, a seguito dell'accREDITAMENTO istituzionale rilasciato dalla competente Regione, un contratto con l'Azienda USL per lo svolgimento di attività sanitarie per conto del Servizio Sanitario Nazionale.

L'articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, prevede che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) sia ridotta alla metà nei confronti dei soggetti ivi espressamente elencati a condizione che abbiano personalità giuridica. In particolare il citato articolo 6, menziona, al comma 1, lettera a), tra gli altri, gli "enti ospedalieri".

Tali enti hanno cessato di esistere con la riforma sanitaria iniziata del 1978 con la quale sono state introdotte nuove strutture che operano nell'ambito della rete ospedaliera pubblica del servizio sanitario nazionale.

In merito all'ambito applicativo della disposizione in esame, la risoluzione n. 179/E del 10 luglio 2009 ha chiarito che l'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, nella parte in cui espressamente menziona gli enti ospedalieri, consente di riferire il beneficio fiscale della riduzione dell'IRES agli enti che svolgono sostanzialmente e strutturalmente le funzioni dei soppressi enti ospedalieri nell'ambito della rete ospedaliera pubblica del servizio sanitario nazionale.

In particolare, nella citata risoluzione si è ritenuto che la riduzione dell'IRES sia applicabile anche alle strutture ospedaliere appartenenti a istituzioni di carattere privato riconosciute quali Presidi Ospedalieri delle Unità Sanitarie Locali ai sensi dell'articolo 43, secondo comma, della legge 23 dicembre 1978, n. 833. Quest'ultima disposizione, in particolare, prevede che *“(...) le istituzioni a carattere privato che abbiano un ordinamento dei servizi ospedalieri corrispondente a quello degli ospedali gestiti direttamente dalle unità sanitarie locali, possono ottenere dalla regione, su domanda da presentarsi entro i termini stabiliti con legge regionale, che i loro ospedali, a seconda delle caratteristiche tecniche e specialistiche, siano considerati, ai fini dell'erogazione dell'assistenza sanitaria, presidi dell'unità sanitaria locale nel cui territorio sono ubicati, sempre che il piano regionale sanitario preveda i detti presidi. I rapporti dei predetti istituti, enti ed ospedali con le unità sanitarie locali sono regolati da apposite convenzioni”*.

Il successivo decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, recante il riordino della disciplina in materia sanitaria, all'articolo 4, comma 12, ha stabilito che: *“Nulla è innovato alla vigente disciplina per quanto concerne (...) gli istituti ed enti che esercitano l'assistenza ospedaliera di cui agli articoli 40, 41 e 43, secondo comma, della L. 23 dicembre 1978, n. 833 (...)”*.

La *ratio* del citato articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 è, ad avviso dell'interpellante, quella di agevolare determinate categorie di soggetti, tra cui gli "enti ospedalieri", proprio in considerazione: a) del riconoscimento del ruolo istituzionale da essi svolto nell'ambito dell'assistenza sanitaria e del raggiungimento del benessere sociale; b) dei maggiori oneri previsti in materia di trattamento del personale e altri, necessari per il mantenimento degli standard richiesti per l'esercizio dell'attività accreditata.

Al riguardo, l'interpellante fa presente che la Regione ha statuito che la casa di cura BETA "può considerarsi Presidio Ospedaliero" dell'Azienda USL competente per territorio.

Ciò premesso, la casa di cura BETA chiede di sapere se possa essere ricompresa tra gli "enti ospedalieri", di cui all'articolo 6, comma 1, lettera a) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, ai fini dell'applicazione della riduzione a metà dell'IRES.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società interpellante ritiene, ai fini dell'imposta sul reddito delle società, di poter usufruire del beneficio limitatamente all'imponibile fiscale generato dalle prestazioni di ricovero e ambulatoriali rese in regime di convenzione con il servizio sanitario pubblico e con esclusione delle prestazioni private in regime di solvenza.

Al riguardo l'istante richiama, per analogia, l'orientamento adottato nella risoluzione n. 179/E del 10 luglio 2009, in base al quale è stato dato parere favorevole all'applicazione della riduzione a metà dell'IRES, prevista per i soppressi "enti ospedalieri", alle istituzioni a carattere privato riconosciute quali

presidi ospedalieri delle unità sanitarie locali ai sensi dell'articolo 43, comma 2, della legge n. 833 del 1978.

L'istante rappresenta, inoltre, di applicare l'aliquota agevolata esclusivamente sulle prestazioni di ricovero e ambulatoriali rese in regime di convenzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 6, comma 1, lettera *a*), del d.P.R. n. 601 del 1973 prevede che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) è ridotta alla metà nei confronti, fra altri, degli "enti ospedalieri".

La circolare n. 78/E del 2002 ha affrontato il problema dell'applicabilità della predetta agevolazione alle ASL, ritenendola non spettante perché *“le Aziende sanitarie locali svolgono attualmente non solo le originarie attività degli enti ospedalieri, ma anche attività del tutto nuove, che esorbitano dall'assistenza ospedaliera tipica dei sopra citati enti. Pertanto, si ritiene che le Aziende sanitarie locali non possono essere equiparate agli enti ospedalieri e, conseguentemente, ad esse non può essere applicata la disposizione agevolativa recata dall'articolo 6 del DPR n. 601 del 1973”*.

La giurisprudenza della Corte di cassazione, con consolidato orientamento, ha confermato tale interpretazione, affermando che *“deve negarsi l'equiparazione tra «enti ospedalieri» e «aziende sanitarie locali»”* perché *“da un lato, alle a.s.l. sono state assegnate, oltre all'assistenza ospedaliera, attività e funzioni nuove e diverse, e, dall'altro, i «vecchi» enti ospedalieri mantengono una loro autonomia, o in quanto costituiti in «aziende ospedaliere», o quali «presidi» ospedalieri nell'ambito delle a.s.l.”* (Cass. 20249/13, e, in senso conforme, Cass. 20250/13, Cass. 208/14, Cass. 11918/14, Cass. 11521/15, Cass.

1687/16, Cass. 19240/17, Cass. 19241/17, Cass. 27579/17, Cass. 8922/18, Cass. 15007/18, Cass. 18606/19).

Inoltre, con la risoluzione n. 179/E del 2009 è stato messo in rilievo che i Presidi Ospedalieri assumono un ruolo integrativo dell'assistenza ospedaliera pubblica ai sensi dell'articolo 43, secondo comma, della legge 23 dicembre 1978, n. 833, il quale prevede che le *“istituzioni a carattere privato che abbiano un ordinamento dei servizi ospedalieri corrispondente a quello degli ospedali gestiti direttamente dalle unità sanitarie locali, possono ottenere dalla regione su domanda (...) che i loro ospedali (...) siano considerati, ai fini dell'erogazione dell'assistenza sanitaria, presidi dell'unità sanitaria locale (...) sempre che il piano regionale sanitario preveda i detti presidi”*, stabilendo che i rapporti tra i predetti istituti e le USL *“sono regolati da apposite convenzioni”*.

Il citato documento di prassi precisa che la conservazione dell'efficacia della disposizione normativa recata dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 in argomento, nella parte in cui espressamente menziona gli enti ospedalieri, tenuto conto anche della *ratio* del medesimo beneficio fiscale, consente di riferire il beneficio fiscale agli enti che svolgono sostanzialmente e strutturalmente le funzioni dei soppressi enti ospedalieri nell'ambito della rete ospedaliera pubblica del servizio sanitario nazionale.

Preso atto della precisazione resa dall'Organo regionale, con riferimento alle strutture private accreditate, che per effetto del vigente Accordo quadro RER-AIOP *“risultano essere rispondenti al fabbisogno regionale, nonché funzionali alle scelte di programmazione regionale, con accordi contrattuali in essere con le Aziende USL per l'erogazione delle prestazioni a carico del Servizio Sanitario Regionale”*, l'istante risulta essere accreditata presso l'Azienda USL competente per territorio.

Nel caso di specie, inoltre, la società istante rappresenta che una parte del proprio imponibile è generato dalle prestazioni di ricovero e ambulatoriali

diverse da quelle rese in regime di convenzione con il servizio sanitario pubblico (prestazioni private in regime di solvenza).

Ciò posto, con riferimento all'esercizio di attività sanitaria solo in parte accreditata e contrattualizzata, la circolare del 3 ottobre 2002, n. 78/E, confermata dalla citata giurisprudenza di Cassazione, ha affermato che, in considerazione dello svolgimento oltre che delle attività originarie degli enti ospedalieri anche di attività che esorbitino dall'assistenza ospedaliera tipica, le ASL non possano essere equiparate agli enti ospedalieri e, conseguentemente, a esse non possa essere applicata la disposizione agevolativa recata dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973.

Il requisito dell'esclusività dell'attività è stato successivamente ribadito dalla citata risoluzione n. 179/E del 2009, la quale ha precisato che l'agevolazione spetta agli enti che svolgono sostanzialmente e strutturalmente le funzioni del servizio sanitario nazionale.

Tutto ciò premesso, si ritiene che la società istante non possa essere annoverata tra i soggetti destinatari dell'agevolazione in esame, atteso che le attività in regime di convenzione sono solo una parte delle attività svolte.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)