

Risposta n. 240

OGGETTO: Case di riposo - Gestione parziale e globale RSA - Esenzione IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 21) del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

Alfa (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") rappresenta di gestire l'assistenza socio sanitaria agli ospiti di una Residenza Sanitaria Residenziale (in breve, anche "Istituto" o "RSA"), amministrato da un Ente no profit religioso, autorizzato allo svolgimento dell'attività di casa di riposo per anziani secondo le specifiche normative nazionali e regionali.

In base al contratto in essere, la Società fornisce, tutti i giorni dell'anno, incluse le festività, 24 ore su 24, le seguenti prestazioni:

- a) servizi sociosanitari (c.d. OSS ovvero operatori sociosanitari) che comprendono i servizi di assistenza diretta alla persona, assistenza alla somministrazione dei pasti e dell'idratazione, deambulazione e mobilizzazione, attività di socializzazione, governo dell'ambiente;
- b) servizio infermieristico, fisioterapico e di animazione;
- c) servizio di lavaggio delle stoviglie (piatti, posate, bicchieri ecc.) utilizzate per

la preparazione e somministrazione dei pasti;

d) servizio di pulizia e sanificazione dei locali dell'Istituto, ovvero pulizia quotidiana ordinaria e straordinaria degli ambienti, degli arredi e delle attrezzature dei nuclei, degli alloggi/camere e di tutti i locali e spazi comuni della struttura, ed ogni altra attività necessaria per assicurare il costante mantenimento di elevate condizione di igiene e pulizia della struttura;

e) servizio di guardaroba (stiratura, rammendo e piegatura) degli indumenti delle malate;

f) servizio di prenotazione visite mediche con successivo accompagnamento in ospedale;

g) servizio di gestione, formazione, coordinamento e organizzazione del personale di tutte le mansioni.

La Società precisa che è in trattativa per la sottoscrizione di un altro contratto per la fornitura degli ulteriori servizi di ristorazione e lavanderia, così che siano forniti in modo globale servizi sanitari, socioassistenziali ed alberghieri (c.d. *global service*).

Ciò posto, l'Istante chiede se:

1) i servizi attualmente forniti siano esenti da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 21) del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto trattasi di servizi di assistenza e cura alla persona;

2) la citata esenzione sia applicabile solo nel caso in cui ai suddetti servizi siano integrati i nuovi servizi di ristorazione e lavanderia oggetto di trattativa con l'Istituto, configurandone un servizio "*global service*";

3) l'esenzione di cui al citato n. 21) sia applicabile ai nuovi servizi di ristorazione e lavanderia oggetto di trattativa con l'Istituto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene applicabile a tutti i servizi già forniti il disposto dell'articolo

10, comma 1, n. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 ai sensi del quale *"le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanatrofi, asili, case di riposo per anziani e simili (...) comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie"* sono esenti da IVA.

L'Istante sostiene che l'esenzione abbia carattere oggettivo (cfr. Risoluzioni n. 1/E del 08/01/2002, n. 188/E del 12/06/2002, n. 39 del 16/03/2004 e n. 164 del 25/11/2005 e la Risposta ad interpello n. 221 del luglio 2019).

Infatti, indipendentemente dalla qualifica soggettiva del prestatore e/o del committente del servizio, ai fini dell'esenzione IVA ciò che rileva è il contenuto della prestazione stessa, la quale deve identificarsi principalmente con la fornitura del servizio di alloggio e assistenza alla persona.

Il legislatore, coerentemente con quanto previsto alle disposizioni comunitarie (art. 13, paragrafo 1, lett.g, della VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977), stabilisce che rientrano nell'esenzione IVA gli organismi che perseguono le finalità assistenziali nei confronti di soggetti degni di protezione sociale e che unitamente forniscono anche il vitto, indumenti e tutte le altre prestazioni accessorie: *"è da considerare, inoltre, che il legislatore nel far esplicito riferimento alle 'prestazioni proprie' ha inteso sottolineare l'aspetto oggettivo dell'attività che caratterizza i predetti organismi"* (cfr. Risoluzione n. 188/E del 12/06/2002; Ris. Min. del 17/04/1986 con prot. n. 322651; Ris. Min. del 17/02/1987 con prot. n. 345266; Ris. Agenzia delle Entrate n. 188/E del 12/06/2002).

Quanto sopra, sottolinea l'Istante, viene confermato anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 11353 del 3 settembre 2001, nella quale è precisato che *"l'art. 10, n. 21), del D.P.R. n. 633 del 1972 lascia intendere che, ai fini dell'esenzione dall'Iva, ciò che deve qualificare la prestazione propria di una casa di riposo è l'alloggio fornito a persone anziane. La somministrazione di indumenti, medicinali e dello stesso vitto, nonché le prestazioni curative e le altre prestazioni agli ospiti della casa, vengono definite prestazioni meramente "accessorie", rispetto a quella,*

evidentemente l'unica ritenuta essenziale, dell'alloggio. Ai fini dell'esenzione dell'IVA, per quanto concerne in particolare le case di riposo, occorre quindi fare riferimento da un lato al contenuto della prestazione, che va ricercata nell'alloggio e solo eventualmente in altre attività di assistenza, e dall'altro nei destinatari delle prestazioni medesime che devono essere solo persone meritevoli di particolare protezione e tutela quali sono gli anziani (...), in quanto, come riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria con la risoluzione ministeriale 28 maggio 1980, n. 382208, la norma che prevede l'esenzione in esame ha carattere oggettivo, e cioè fa riferimento per la sua applicazione al contenuto e ai destinatari delle prestazioni".

Il Contribuente, inoltre, evidenzia che le prestazioni cosiddette "accessorie" beneficiano dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 10, primo comma, n. 21) del d.P.R. n. 633 del 1972 in quanto correlate alla prestazione "principale", ossia la fornitura del servizio di alloggio e assistenza alla persona, e solo se comprese in un accordo di global service avente ad oggetto la gestione della casa di riposo.

Alla luce di tali principi, la Società ritiene che le prestazioni attualmente rese nei confronti della RSA, abbiano ad oggetto le prestazioni c.d. "proprie" rese dalla casa di riposo e, pertanto, ricadano nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, n. 21), del D.P.R. 633 del 1972.

Analoga conclusione per i nuovi servizi di ristorazione e lavanderia, configurando una gestione globale dell'Istituto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso in base alle informazioni e ai documenti prodotti dalla Società, qui assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella relativa documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione, con riferimento ai quali resta impregiudicato ogni potere di controllo e

sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 21) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") *«Sono esenti dall'imposta:... 21) le 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».*

Nella risoluzione 16 marzo 2004, n. 39/E, la scrivente ha avuto modo di chiarire che l'esenzione in commento:

- *"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";*

- sono oggettivamente esenti le prestazioni rese da terzi presso una casa di riposo, *"anche se distintamente specificate, sempre che le stesse, nella loro interezza e sostanzialmente, caratterizzino la gestione globale della RSA, la cui titolarità (n.d.r. del servizio) rimane in capo"* al soggetto appaltante *"il quale si limita ad una mera attività di controllo ed indirizzo a garanzia della qualità e dell'interesse collettivo";*

- le altre prestazioni rese distintamente dalla gestione globale della casa di riposo prestazioni infermieristiche e riabilitative saranno fatturate secondo il regime proprio delle stesse, e dunque in regime di esenzione da IVA ove rientrino in una delle fattispecie di cui all'articolo 10 del Decreto IVA.

Il principio secondo cui per applicare l'esenzione è necessario che vi sia la gestione globale della casa di riposo è stato da ultimo ribadito nella risposta n. 221 del 2019 della Direzione Centrale Grandi Contribuenti.

Con riguardo alla fattispecie oggetto del presente interpello, in sede di documentazione integrativa, l'Istante ha specificato che:

1. in vigore del "vecchio" contratto, stipulato a gennaio 2016, i servizi di lavanderia e di ristorazione sono eseguiti da personale dipendente dell'Istituto, mediante contratto di assunzione. Con la sottoscrizione del nuovo contratto, queste

persone saranno assunte come dipendenti dalla Società;

2. sia per il vecchio contratto che con il nuovo (in cui saranno incluse anche le prestazioni di ristorazione e lavanderia), presso la RSA sono presenti ulteriori prestatori di servizi, cioè la centralinista/portinaia e di numero 2 (due) manutentori, che saranno assunti dal Contribuente con la stipula del nuovo contratto.

Tali precisazioni non consentono di ritenere soddisfatto, nel caso in esame, il requisito della gestione globale della casa di riposo, come chiarito in premessa.

Ne consegue che è possibile riconoscere l'esenzione da IVA di cui all'articolo 10, primo comma, n.21) del Decreto IVA solo a seguito della stipula del nuovo contratto, che prevede i servizi di ristorazione e lavanderia in aggiunta alle prestazioni già rese in base al contratto in corso di esecuzione.

Ciò non toglie che le *"singole prestazioni"* previste dall'attuale contratto possano essere fatturate in regime di esenzione IVA ove abbiano le caratteristiche per rientrare in una delle fattispecie previste dal citato articolo 10.

Si rileva infine che poiché il contratto in corso di esecuzione è stato sottoscritto a gennaio 2016, il necessario requisito della preventività dell'istanza rispetto all'adozione del comportamento è riscontrabile solo in relazione alla dichiarazione IVA relativa all'anno 2019.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)