

RISOLUZIONE N 8/E



Direzione Centrale Normativa

ROMA 19/01/2017

OGGETTO: Interpello (Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212).

IVA. Contratti per la fornitura di energia elettrica stipulati con ONLUS che gestiscono residenze sanitarie assistenziali

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del n. 103 della tabella A, parte III, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa fa presente di avere stipulato contratti per la fornitura di energia elettrica con alcune Fondazioni, iscritte all'Anagrafe delle ONLUS, che gestiscono residenze sanitarie assistenziali a fronte del pagamento di corrispettivi da parte degli ospiti, operando in regime di accreditamento e convenzionamento presso la Regione o altri enti locali.

La società istante chiede, pertanto, se sia possibile applicare alle suddette forniture di energia elettrica l'aliquota agevolata del 10 per cento ai sensi del n. 103 della tabella A, parte III, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che la fornitura di energia destinata ad essere utilizzata da una fondazione, iscritta all'anagrafe unica delle ONLUS, che gestisce una R.S.A, in regime di accreditamento e convenzionamento presso la Regione o altri enti locali, percependo anche un corrispettivo dagli utenti a titolo di partecipazione alle spese di gestione, deve essere assoggettata all'aliquota Iva agevolata del 10 per cento, potendosi considerare "ad uso domestico" ai sensi del n. 103 della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972.

Al riguardo la società istante rappresenta che:

- il n. 103 della tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, fa un generico riferimento alla fornitura di energia elettrica per uso domestico senza specificare altro e, in particolare, senza prevedere esclusioni di tipo soggettivo;
- l'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 82/E del 7 aprile 1999, ha precisato che l'uso domestico si ravvisa nei casi in cui l'energia elettrica sia impiegata non solo nelle abitazioni a carattere familiare ma anche in analoghe strutture a carattere collettivo, quali caserme, scuole, asili, case di riposo, etc.;
- la precisazione contenuta nella suddetta circolare ministeriale, secondo cui si ravvisa l'uso domestico da parte degli enti gestori, sempreché questi ultimi nell'ambito di tali strutture non svolgano attività verso corrispettivi rilevanti ai fini dell'Iva, anche se in regime di esenzione, mira ad escludere i soggetti che impiegano l'energia nella gestione di strutture collettive con finalità di lucro;
- diverso è il caso delle ONLUS che, operando in regime di accreditamento e convenzionamento con la Regione e gli enti locali, perseguono esclusivamente finalità di solidarietà senza fini di lucro, nel rispetto di

- quanto previsto dall'art. 10, del D.Lgs. n. 460 del 1997;
- la Fondazione in quanto ONLUS svolge la propria attività senza fini di lucro perseguendo esclusivamente finalità di solidarietà sociale;
 - la suddetta attività è svolta in regime di accreditamento e convenzionamento con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, secondo quanto previsto dall'articolo 4 del Decreto ministeriale del 19 novembre 2012, n. 200;
 - la natura solidaristica e mutualistica svolta dalla Fondazione non viene meno per il fatto che, per i servizi resi dalla R.S.A., la stessa percepisce anche un corrispettivo dagli utenti: la partecipazione alla spesa da parte dell'utente e/o dei familiari rappresenta, infatti, una semplice forma prevista dalla legge di cofinanziamento dei servizi necessaria a garantire la copertura del "servizio nazionale";
 - l'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento comporterebbe per la Fondazione un aumento dei costi di gestione della R.S.A., in quanto, operando in regime di esenzione IVA ai sensi dell'articolo 10 del DPR n. 633/72, la Fondazione non recupera l'IVA pagata a monte. Ciò comporterebbe l'inevitabile aumento delle rette che finirebbe per gravare sugli ospiti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il n. 103) della parte III della tabella A, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n.633, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento per i contratti di somministrazione di energia elettrica "per uso domestico".

La nozione di "uso domestico" ha formato oggetto di numerosi interventi da parte dell'Amministrazione finanziaria i quali hanno, di fatto, progressivamente esteso

la previsione normativa anche ad impieghi della fornitura diversi da quelli a carattere strettamente familiare.

In particolare, con circolare n. 82 del 7 aprile 1999, è stato precisato che l'uso domestico si realizza nei casi in cui la somministrazione di energia elettrica è resa nei confronti di soggetti che, quali consumatori finali, la impiegano nella propria abitazione, a carattere familiare o collettivo, quali caserme, case di riposo, conventi, orfanotrofi, carceri ecc., senza tuttavia mai utilizzarla "nell'esercizio di imprese o per effettuare prestazioni di servizi, rilevanti ai fini IVA, anche se in regime di esenzione".

Il riferimento all' "uso domestico", in sostanza, limita l'agevolazione alle sole ipotesi di impiego dell'energia nella propria abitazione a carattere familiare o in analoghe strutture a carattere collettivo caratterizzate dal requisito della residenzialità per fini propri e, comunque, non per lo svolgimento di attività che prevedono corrispettivi rilevanti ai fini IVA.

Nel caso di specie si osserva che le residenze sanitarie assistenziali, al pari delle case di riposo, soddisfano il requisito della residenzialità in quanto, ai sensi dell'art. 1, del DPCM 22 dicembre 1989, si definiscono quali strutture extraospedaliere finalizzate a fornire accogliimento, prestazioni sanitarie, assistenziali e di recupero a persone anziane prevalentemente non autosufficienti.

In sostanza le RSA si differenziano dalle case di riposo in quanto queste ultime si rivolgono, invece, ad anziani almeno parzialmente autosufficienti.

Relativamente al secondo requisito, vale a dire lo svolgimento di attività che non prevedono corrispettivi rilevanti ai fini IVA, si osserva che nel caso di RSA gestite dalle ONLUS, le stesse pongono in essere attività decommercializzate ai fini dell'IRES ma rilevanti ai fini dell'IVA, sia pure in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 21 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Le ONLUS, infatti, godono, ai soli fini dell'IRES, di un particolare regime di favore. Nello specifico:

- le “attività istituzionali”, svolte per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale, non costituiscono esercizio di attività commerciale (art. 150, comma 1) ancorché svolte, di fatto, mediante un’organizzazione in forma d’impresa;
- le “attività direttamente connesse” alle precedenti non concorrono alla formazione del reddito imponibile (art. 150, comma 2).

Per effetto delle descritte agevolazioni, recate dall’art. 150 del TUIR, le ONLUS si qualificano come enti non commerciali; ad esse, pertanto, si applicano, agli effetti dell’IVA, le disposizioni di cui all’articolo 4, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, secondo cui per gli enti non commerciali “*si considerano effettuate nell’esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell’esercizio di attività commerciali o agricole*”.

Pertanto ai fini IVA, le ONLUS, quali enti non commerciali, qualora svolgano un’attività commerciale, devono considerarsi soggetti passivi IVA, a nulla rilevando le disposizioni del TUIR che agevolano, ai soli fini delle imposte sui redditi, gli enti non commerciali e/o le ONLUS stesse.

Nel caso di specie, pertanto, le ONLUS che gestiscono residenze sanitarie, pongono in essere un’attività decommercializzata ai soli fini dell’IRES ma rilevante ai fini dell’IVA, seppure esente ai sensi dell’art. 10, n. 21, del DPR. n. 633 del 1972.

Conseguentemente, in linea con l’orientamento espresso nella citata circolare n. 82 del 1999, si ritiene che le stesse non possano fruire dell’aliquota agevolata del 10 per cento sui contratti di somministrazione di energia elettrica prevista “per uso domestico” ai sensi del n. 103 della parte III della tabella A, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n.633.

Per completezza, si ritiene opportuno rilevare che la prassi dell’Amministrazione finanziaria citata rispetta i principi comunitari dell’IVA secondo i quali le disposizioni agevolative, quali quelle che prevedono l’applicazione di un’aliquota ridotta rispetto a

quella ordinaria, devono necessariamente essere interpretate in modo restrittivo dagli Stati membri.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)