

RISOLUZIONE N. 93/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 13 dicembre 2013

OGGETTO: IVA – Trattamento tributario applicabile alle prestazioni socio-sanitarie. Interpello ai sensi dell’art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

Con l’istanza di interpello specificata in oggetto, concernente l’interpretazione dell’articolo 1, commi da 488 a 490, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società Cooperativa Sociale ALFA (di seguito Cooperativa Sociale) ha come oggetto della propria attività l’erogazione di prestazioni sanitarie riabilitative - di cui all’articolo 26 della legge 23 dicembre 1978, n. 833 - in favore di disabili fisici, psichici e sensoriali.

Per la realizzazione della predetta attività la Cooperativa Sociale ha fatto presente di essere accreditata con il Servizio Sanitario Regionale (SSR) e Nazionale e di stipulare annualmente un accordo contrattuale con l’ASL di ... ai sensi dell’articolo 8-*quinquies*, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502.

Più precisamente, l’istante rappresenta che “viene erogato un servizio pubblico per conto del Servizio Sanitario Regionale e Nazionale”, previa prescrizione di progetti terapeutico-riabilitativi dell’ASL competente.

Inoltre, la Cooperativa Sociale ha precisato che - in ossequio alla normativa vigente - il citato accordo contrattuale conferisce al soggetto accreditato la qualifica istituzionale di gestore del servizio pubblico entro il programma di attività stabilito, inquadrabile nella disposizione di cui all'articolo 11 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente gli accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento che, a parere della stessa Cooperativa, "riconosce la natura provvedimentale di diritto amministrativo al suddetto accordo".

La Cooperativa Sociale in definitiva ritiene che il modello legislativo relativo all'effettuazione di prestazioni sanitarie di cui al richiamato D.Lgs. n. 502 del 1992 si differenzia dall'originario modello delle convenzioni, tipico dei rapporti privatistici ove la stessa non è inquadrabile.

Ciò premesso, l'interpellante chiede di conoscere se, nello svolgimento delle predette prestazioni, possa o meno continuare ad applicare l'opzione di maggior favore di cui all'articolo 1, comma 331, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, vale a dire la possibilità di scegliere tra il regime IVA di esenzione e l'assoggettamento ad IVA con aliquota agevolata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

La Cooperativa Sociale istante ritiene di non essere "*inquadabile nelle tipologie previste dall'art. 1 commi 488-490 Legge 24 dicembre 2012, n. 228 per le quali il regime IVA diventa obbligatoriamente imponibile*"; in particolare, "*erogando prestazioni esclusivamente sanitarie (e non socio-sanitarie o sociali) in virtù del regime di accreditamento con il SSR*", ritiene di poter "*continuare ad esercitare l'opzione per il regime IVA applicabile (compresa l'esenzione dall'applicazione dell'IVA - rif.: esente IVA ai sensi e per gli effetti dell'art. 10 del DPR 633/72)*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La fattispecie prospettata dall'istante concerne il trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, applicabile alle prestazioni a carattere sanitario effettuate dalle cooperative sociali alla luce delle modificazioni introdotte con la richiamata legge n. 228 del 2012.

In ordine alla soluzione del quesito posto, risulta utile richiamare la recente evoluzione della normativa e della prassi in materia.

Il numero 41-bis) della tabella A, parte seconda, allegata al citato d.P.R. n. 633 del 1972, prevedeva l'applicazione dell'IVA nella misura ridotta del 4 per cento per *“le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore 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, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzione in genere”*.

L'articolo 1, comma 331, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria per il 2007) aveva stabilito che *“Il numero 41-bis) della tabella A, parte II, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, si interpreta nel senso che sono ricomprese anche le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10 del predetto decreto rese in favore dei soggetti indicati nel medesimo numero 41-bis) da cooperative e loro consorzi sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in genere. Resta salva la facoltà per le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, di optare per la previsione di cui all'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460”*.

Come innanzi accennato, l'articolo 1, commi da 488 a 490, della legge n. 228 del 2012, ha modificato la disciplina IVA delle suddette prestazioni. In particolare:

- il comma 488 ha abrogato il richiamato numero 41-bis) e

contestualmente introdotto il numero 127-*undevicies*) nella tabella A, parte terza, del citato d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'applicazione dell'IVA nella misura agevolata del 10 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 in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale*”;

- il successivo comma 489 ha soppresso il primo e secondo periodo del suddetto comma 331 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006;
- il comma 490, infine, ha previsto che “*le disposizioni dei commi 488 e 489 si applicano alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2013*”.

La circolare n. 12 del 3 maggio 2013, esplicativa delle novità fiscali appena richiamate, ha precisato che per effetto delle nuove disposizioni viene meno (a decorrere dal 1° gennaio 2013, data di entrata in vigore della legge n. 228 del 2012), per le cooperative sociali di cui alla legge n. 381 del 1991 ed i loro consorzi, la possibilità di optare tra il regime IVA di esenzione e l'assoggettamento ad imposta con aliquota agevolata così come prevista dal previgente impianto normativo.

In base a quanto disposto dal novello numero 127-*undevicies*) e chiarito dalla citata circolare n. 12 del 2013, alle richiamate prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-*ter*) dell'articolo 10, primo comma, del d.P.R. n. 633 si applica l'aliquota ridotta del 10 per cento solo nell'ipotesi in cui le prestazioni stesse siano rese da cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto e convenzioni in generale (e, quindi, non a quelle eseguite direttamente) stipulati dopo il 31 dicembre 2013.

La circostanza che l'applicazione del regime tributario introdotto dalla citata legge n. 228 del 2012 trovi applicazione per i “*contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2013*”, secondo quanto disposto dal richiamato comma 490, consente di

affermare che quando le prestazioni in questione sono rese da cooperative sociali (e loro consorzi) mediante contratti di appalto e di convenzioni stipulati entro il 31 dicembre 2013, alle stesse resta alternativamente applicabile l'aliquota agevolata del 4 per cento [di cui al soppresso numero 41-*bis*) della tabella A, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972] ovvero il regime di esenzione [di cui all'articolo 10, primo comma, numero 18, del citato d.P.R.].

Nella fattispecie prospettata nel presente interpello la Cooperativa Sociale effettua "prestazioni sanitarie riabilitative" di cui al numero 18) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti di particolari categorie di soggetti (disabili fisici, psichici e sensoriali); tali categorie di soggetti rientrano tra quelle previste dal numero 27-*ter*) dell'articolo 10 e, conseguentemente, dal numero 127-*undevicies*) della parte terza della Tabella A.

Pertanto, alle predette prestazioni la cooperativa istante applicherà:

- l'imposta con aliquota del 10 per cento, ai sensi del più volte citato numero 127-*undevicies*) della tabella A, parte terza, del d.P.R. n. 633, se rese "*in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale*" stipulati **dopo** il 31 dicembre 2013;
- l'imposta con aliquota del 4 per cento, ai sensi del soppresso numero 41-*bis*) della tabella A, parte seconda, del d.P.R. n. 633 ovvero il regime di esenzione di cui all'articolo 10 dello stesso d.P.R., se rese "*in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale*" stipulati **entro** il 31 dicembre 2013.

Si fa presente infine che risulta irrilevante la circostanza che l'interpellante svolga la propria attività in "regime di accreditamento", il quale, sulla base di quanto previsto dagli articoli 8-*quater* e 8-*quinquies* del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, rappresenta una qualificazione soggettiva obbligatoria per gli enti che, al fine di erogare prestazioni sanitarie nell'ambito del sistema sanitario pubblico, devono necessariamente stipulare preventivi accordi contrattuali con le competenti

amministrazioni. E' solo all'esistenza di tali accordi contrattuali - per la stipulazione dei quali l'accREDITAMENTO costituisce requisito prodromico e funzionale - che deve farsi riferimento per individuare il regime IVA applicabile alle prestazioni oggetto del presente interpello, tenendo presente che gli accordi stipulati tra la Cooperativa Sociale e l'ASL competente rientrano, ai fini che qui interessano, nell'ambito dei "contratti" di cui all'articolo 1, comma 490, della legge n. 228 del 2012.

* * *

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

IL DIRETTORE CENTRALE