

Risposta n. 400/2021

OGGETTO: IVA-trattamento applicabile alle prestazioni (global service) rese da una cooperativa sociale nell'ambito di una struttura RSA, struttura di proprietà di un Comune.

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

QUESITO

Il Comune istante ha fatto presente di essere proprietario di cinque strutture, adibite al servizio socio-sanitario per l'accoglienza di anziani gravemente non autosufficienti, denominate Residenze Sanitarie Assistenziali (R.S.A.) con annessi Centri Diurni Integrati (C.D.I.). Le RSA sono strutture che forniscono assistenza di natura alberghiera e sanitaria in maniera permanente nell'arco delle 24 ore giornaliere, mentre i CDI forniscono analoga assistenza nell'arco della mezza giornata che va dalla mattina al pomeriggio; tra le cinque strutture RSA vi è ricompresa la RSA "X" oggetto della presente richiesta di chiarimenti (di seguito RSA Alfa).

Il Comune ha precisato che i suddetti servizi sono stati affidati, a seguito di procedura a evidenza pubblica, a soggetti qualificati, tra cui la società cooperativa sociale Beta (di seguito, Cooperativa Sociale), con i quali sono stati stipulati contratti, la cui scadenza è prevista il prossimo 30 giugno 2021.

L'istante ha fatto, altresì, presente che alcuni ospiti della RSA Alfa, tramite l'intervento del proprio legale, hanno inviato una nota indirizzata a diversi soggetti, tra cui il Comune e la Cooperativa Sociale, avente per oggetto il presunto inadempimento contrattuale della stessa Cooperativa Sociale relativo alle razioni alimentari, contestando, inoltre, la presunta indebita applicazione dell'IVA sulle fatture emesse dalla Società Cooperativa.

Nel caso di specie, i predetti ospiti, ritenendo che i servizi prestati nella struttura possano rientrare per legge nell'esenzione dall'IVA, hanno richiesto (attraverso sempre l'intervento del legale) la ripetizione dell'indebito dalla prima fattura emessa a quelle tuttora in corso di emissione, sulla base della risposta n. 221 del 2019 in casi, a loro dire, del tutto sovrapponibili e, ancor più, con note di indirizzo conformi alla sussistenza dell'esenzione rese dall'Unione Italiana Cooperative con circolare del 2 luglio 2019.

Successivamente, sia la Cooperativa Sociale (attraverso il proprio commercialista e il proprio legale) sia il Comune hanno confermato la correttezza dell'operato fiscale tenuto circa l'applicazione dell'IVA, nella misura del 5 per cento, sulle fatture emesse, dalla medesima Cooperativa Sociale nei confronti del Comune, avente per oggetto la gestione globale della suddetta struttura RSA.

Il Comune, quale soggetto che fornisce la prestazione nei riguardi degli ospiti della RSA in questione, ha ribadito al legale dei suddetti ospiti la correttezza del suddetto comportamento adottato fiscalmente, agli effetti dell'IVA, in virtù della disposizione contenuta nella Tabella A, parte II-bis, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ma lo stesso legale, nel respingere quanto asserito dal Comune, ne riaffermava l'obbligo di presentare un'istanza di interpello presso l'Agenzia delle Entrate per avere una risposta nello specifico, rilevando, in caso contrario, l'ipotesi di omissioni di atto d'ufficio.

Pertanto, il Comune (in qualità di proprietario della RSA) ha chiesto di conoscere il trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, applicabile alla prestazioni rese

dalla Cooperativa Sociale (gestore del global service nella medesima RSA) e di chiarire, al contempo, se quanto analizzato e affermato con la citata risposta n. 221 del 2019 possa realmente applicarsi alla fattispecie in esame.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante sostiene che l'IVA applicata dalla Cooperativa Sociale alle fatture emesse nei confronti del Comune è oggi pari al 5% in virtù di quanto previsto dalla Tabella A, parte II-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

Più precisamente, tale disposizione assoggetta all'aliquota del 5% 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.

L'art. 10, primo comma, n. 21) del d.P.R. citato contempla le prestazioni delle case di riposo per anziani mentre il punto 27-ter) comprende le prestazioni in favore degli anziani.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La fattispecie prospettata concerne il trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile alle prestazioni di servizi (consistenti nella gestione globale) rese nell'ambito di strutture residenziali e assistenziali (R.S.A. e centri diurni) e più specificatamente nella RSA Alfa, fatturate nei confronti del Comune, nella sua veste di committente in considerazione del relativo contratto di concessione stipulato tra la Cooperativa Sociale e lo stesso Comune.

Al fine di definire correttamente il trattamento fiscale, ai fini dell'IVA, da riservare alle predette operazioni occorre qualificare la tipologia del rapporto che viene a configurarsi tra i predetti soggetti e, in particolar modo, l'oggetto del suddetto

contratto stipulato in data (... 2016) tra il Comune e la Cooperativa Sociale.

Dal predetto contratto, allegato all'istanza di interpello, all'articolo 1 emerge che l'oggetto dello stesso è la concessione del servizio per la gestione di due strutture RSA, tra cui la RSA Alfa, con annesso CDI.

Le strutture risultano essere di proprietà del Comune e, al termine della concessione, lo stesso ente locale diverrà proprietario delle attrezzature, arredi ed eventuali materiali d'uso (cfr. articolo 18).

Per quanto concerne il caso prospettato si fa esclusivo riferimento alla gestione della struttura RSA Alfa che ricomprende tutti una serie servizi che vanno dall'alloggio alle altre prestazioni necessarie per la gestione globale di una casa di riposo.

Occorre far riferimento all'articolo 10, comma 1, numero 21), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che prevede, tra l'altro, l'esenzione dall'IVA per *«le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo e simili, (...) comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie»*.

Al riguardo, con la risoluzione n. 164/E del 25 novembre 2005, è stato chiarito che le strutture residenziali sanitarie assistenziali (R.S.A.) generalmente ospitano persone anziane parzialmente o totalmente non autosufficienti, bisognose di protezione, assistenza e cura, al fine di garantire agli stessi una migliore qualità della vita.

L'Amministrazione finanziaria, nei casi in cui stata chiamata a pronunciarsi con riferimento a fattispecie diverse dalla case di riposo propriamente dette, in considerazione della locuzione "e simili", contenuta nella citata disposizione di cui al numero 21), ha precisato che l'elencazione presente non è da intendersi tassativa (cfr. risoluzioni n. 188/E del 2002 e n. 164/E del 2005), in quanto vi potrebbero rientrare anche strutture diverse nelle quali vengono effettuati servizi aventi le medesime caratteristiche delle prestazioni "proprie" delle case di riposo indicate nella

disposizione di cui al citato articolo 10.

Nella fattispecie in esame, la Cooperativa Sociale fornisce una prestazione di servizi aventi per oggetto la gestione globale della struttura RSA in cui vengono ospitati soggetti anziani (non autosufficienti in gran parte e autosufficienti) degni di protezione, assistenza e cura, che si ritiene possa essere ricompresa tra le prestazioni proprie di una casa di riposo; ossia la RSA rappresenta a tutti gli effetti una struttura "*simile*" a una casa di riposo in cui vengono rese delle prestazioni del tutto analoghe a quelle effettuate in una casa di riposo.

Al riguardo, con riferimento alle prestazioni proprie di una casa di riposo di cui al richiamato articolo 10, numero 21), del d.P.R. n. 633 del 1972, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11353 del 3 settembre 2001, ha statuito, tra l'altro, che *"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 ritenuta essenziale, dell'alloggio. Ai fini dell'esenzione I.V.A., per quanto concerne in particolare le case di riposo, occorre quindi far riferimento da un lato al contenuto della prestazione, che va ricercato 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."*

La medesima disposizione contenuta nel suddetto numero 21) dell'articolo 10, come più volte ribadito in diversi documenti di prassi (cfr. risoluzioni: n. 1/E dell'8 gennaio 2002; n. 39/E del 16 marzo 2004 e n.74/E del 27 settembre 2018) ha natura oggettiva nel senso che l'esenzione dall'IVA si applica a prescindere dal soggetto che effettua la prestazione e, inoltre, l'oggettività andrebbe verificata anche in relazione ai soggetti che risultano beneficiari della prestazione, i quali devono rientrare nella tipologia di disagiati e degni di protezione sociale.

Il trattamento di esenzione si applica indipendentemente dalle modalità di effettuazione delle predette prestazioni, ovvero sia allorquando le stesse siano rese direttamente al beneficiario del servizio sia se rese nell'ambito di un contratto con un committente terzo, conservando o meno quest'ultimo la titolarità del servizio.

Tuttavia, a decorrere dal 1 gennaio 2016 e, quindi, per i contratti stipulati dalla medesima data, nell'eventualità in cui il servizio di gestione venga effettuato da una cooperativa sociale e/o a un loro consorzio, in virtù di quanto disposto dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208, si rende applicabile l'IVA nella misura ridotta del 5 per cento.

Infatti, la citata legge n. 208, precisamente all'articolo 1, comma 960, lettera c), ha introdotto nella suddetta Tabella A, allegata al richiamato d.P.R. n. 633 del 1972, la parte II-bis, numero 1), la quale prevede che *«le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore di soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi sono soggetti all'aliquota IVA nella misura del 5 per cento»*.

Come già precisato dalla citata risoluzione n. 74/E del 2018, affinché possa trovare applicazione la suddetta aliquota del 5 per cento è necessario che le cooperative sociali e/o loro consorzi effettuino, sia direttamente sia indirettamente tramite convenzioni e/o contratti in genere, le predette prestazioni nei confronti dei soggetti espressamente elencati nel numero 27-ter) dello stesso articolo 10 del d.P.R. n. 633, tra cui sono riconducibili anche *«gli anziani ed inabili adulti»*.

Tale circostanza risulta soddisfatta nella fattispecie prospettata in cui il Comune, in data ... 2016, ha affidato alla Cooperativa Sociale la gestione globale (comprensiva quindi dell'alloggio e di tutte le altre prestazioni necessarie) della struttura RSA in esame.

Pertanto, conformemente a quanto sostenuto dal Comune istante, si ritiene che al corrispettivo versato alla Cooperativa Sociale debba applicarsi l'IVA nella misura del 5 per cento, dal momento che nel caso di specie sussistono i presupposti richiamati dalla citata parte II-bis) della Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, ossia lo

svolgimento di prestazioni proprie di una casa di riposo.

In effetti, come chiarito con la risoluzione n. 164/E del 2005 le prestazioni effettuate in una struttura RSA sono assimilabili a quelle rese in una casa di riposo.

Le suesposte argomentazioni evidenziano, infine, la correttezza della soluzione interpretativa espressa nella risposta n. 221 del 2019 avente a riferimento una fattispecie diversa da quella in esame in cui, si ribadisce, la società cooperativa sociale applica correttamente la citata parte II-bis) della Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

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)