



Igino Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
igino@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

News per i Clienti dello Studio del 03 Marzo 2020

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Il regime IVA delle prestazioni socio-sanitarie

Le prestazioni socio-sanitarie possono godere ai fini IVA del regime di esenzione di cui all'art. 10 co. 1 n. 27-ter) del DPR 633/72. Tuttavia, per espressa previsione normativa, tale disposizione non trova generale applicazione, essendo previste alcune eccezioni di tipo soggettivo, legate alle caratteristiche del prestatore. Pertanto, il regime IVA di tali prestazioni, pur se oggettivamente qualificabili come socio-sanitarie, varia a seconda del soggetto che le pone in essere.

Condizioni per l'applicazione dell'esenzione IVA

Il regime di esenzione previsto dall'art. 10 co. 1 n. 27-ter del DPR 633/72, richiede la valutazione di diversi profili, ciò in quanto - per poter trovare concreta applicazione - occorre di norma verificare:

- l'oggetto della prestazione;
- il luogo in cui detta prestazione viene effettuata;
- il soggetto che la pone in essere;
- il soggetto che ne beneficia.

Oggetto della prestazione e luogo in cui la stessa viene effettuata

Il regime di esenzione risulta attualmente applicabile alle operazioni aventi ad oggetto prestazioni socio - sanitarie. In tale tipologia di prestazioni rientrano (cfr. art. 3-septies del DLgs. 502/92 e art. 3 DPCM 14.2.2001):

- le prestazioni sanitarie a rilevanza sociale;
- le prestazioni socio-sanitarie ad elevata integrazione sanitaria;
- le prestazioni sociali a rilevanza sanitaria.

Da un punto di vista oggettivo, l'esenzione torna, altresì, applicabile alle **prestazioni di assistenza domiciliare o ambulatoriale**. Tali prestazioni ricomprenderebbero tutti

quei servizi resi al fine di sostenere e favorire l'autonomia delle persone anziane o inabili e quindi consentire la loro permanenza nell'ambiente familiare, evitandone il ricovero in case di riposo o altre strutture assistenziali. **A titolo esemplificativo, nell'ambito di detti servizi rientrerebbero la fornitura dei pasti a domicilio, la preparazione ed aiuto all'assunzione dei pasti a domicilio, la cura della casa, le commissioni quali la spesa, prenotazioni, trasporto, consegna biancheria, ecc.** (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 29.10.2001 n. 170).

Infine, per poter beneficiare dell'esenzione IVA, le prestazioni in parola dovranno essere rese in comunità o luoghi simili. L'inserimento nella disposizione (art. 10 co. 1 n. 27-ter del DPR 633/72) della locuzione "e simili" consente, pertanto, di usufruire di tale beneficio anche con riferimento alle prestazioni assistenziali effettuate in luoghi diversi da quelli espressamente indicati ma a questi assimilabili (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 9.8.2007 n. 219);

OSSERVA

Ai sensi dell'art. 3-septies del DLgs. 502/92 **le prestazioni sociosanitarie ricomprendono al loro interno tutte quelle attività volte a soddisfare, mediante percorsi assistenziali integrati, bisogni di salute della persona** che richiedono unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale in grado di garantire, anche nel lungo periodo, la continuità tra le azioni di cura e quelle di riabilitazione.

Di seguito si riporta una tabella delle **tipologie di prestazioni socio-sanitarie** previste dalla normativa, unitamente alle relative caratteristiche.

Tipologia di prestazione	Descrizione (cfr. art. 3-septies del DLgs. 502/92 e art. 3 DPCM 14.2.2001)
Prestazioni sanitarie a rilevanza sociale	Prestazioni assistenziali che, erogate contestualmente ad adeguati interventi sociali, sono finalizzate alla promozione della salute, alla prevenzione, individuazione, rimozione e contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite o acquisite, contribuendo, tenuto conto delle componenti ambientali, alla partecipazione alla vita sociale e alla espressione personale. Dette prestazioni, di competenza delle aziende unità sanitarie locali ed a carico delle stesse, sono inserite in progetti personalizzati di durata medio/lunga e sono erogate in regime ambulatoriale, domiciliare o nell'ambito di strutture residenziali e semiresidenziali.
Prestazioni sociali a rilevanza sanitaria	Attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute. Tali attività, di competenza dei Comuni, sono prestate con partecipazione alla spesa, da parte dei cittadini, stabilita dai

	<p>Comuni stessi e si esplicano attraverso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli interventi di sostegno e promozione a favore dell'infanzia, dell'adolescenza e delle responsabilità familiari; - gli interventi per contrastare la povertà nei riguardi dei cittadini impossibilitati a produrre reddito per limitazioni personali o sociali; - gli interventi di sostegno e di aiuto domestico familiare finalizzati a favorire l'autonomia e la permanenza nel proprio domicilio di persone non autosufficienti; - gli interventi di ospitalità alberghiera presso strutture residenziali e semiresidenziali di adulti e anziani con limitazione dell'autonomia, non assistibili a domicilio; - gli interventi, anche di natura economica, atti a favorire l'inserimento sociale di soggetti affetti da disabilità o patologia psicofisica e da dipendenza, fatto salvo quanto previsto dalla normativa vigente in materia di diritto al lavoro dei disabili; - ogni altro intervento qualificato quale prestazione sociale a rilevanza sanitaria ed inserito tra i livelli essenziali di assistenza secondo la legislazione vigente. <p>Dette prestazioni, inserite in progetti personalizzati di durata non limitata, sono erogate nelle fasi estensive e di lunga assistenza.</p>
<p>Prestazioni socio-sanitarie ad elevata integrazione sanitaria</p>	<p>Prestazioni caratterizzate da particolare rilevanza terapeutica e intensità della componente sanitaria, le quali attengono prevalentemente alle aree materno-infantile, anziani, handicap, patologie psichiatriche e dipendenze da droga, alcool e farmaci, patologie per infezioni da H.I.V. e patologie terminali, inabilità o disabilità conseguenti a patologie cronico degenerative.</p> <p>Tali prestazioni sono quelle, in particolare, attribuite alla fase post-acuta caratterizzate dall'inscindibilità del concorso di più apporti professionali sanitari e sociali nell'ambito del processo personalizzato di assistenza, dalla indivisibilità dell'impatto congiunto degli interventi sanitari e sociali sui risultati dell'assistenza e dalla preminenza dei fattori produttivi sanitari impegnati nell'assistenza. Dette prestazioni a elevata integrazione sanitaria sono erogate dalle aziende sanitarie e sono a carico del fondo sanitario. Esse possono essere erogate in regime ambulatoriale domiciliare o nell'ambito di strutture residenziali e semiresidenziali e sono in particolare riferite alla copertura degli aspetti del bisogno sociosanitario inerenti alle funzioni psicofisiche e la limitazione delle attività del soggetto, nelle fasi estensive e di lungo-assistenza.</p>

**Requisiti
soggettivi**

Affinché sia possibile **applicare l'esenzione, le citate prestazioni dovranno essere effettuate da:**

- **Organismi di diritto pubblico;**
- **Istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica** (cfr. art. 41 della L. 833/78);
- **Enti aventi finalità di assistenza sociale;**
- **ONLUS**

Sul punto L'Amministrazione finanziaria ha, poi, chiarito che *"la norma in esame, subordinando l'applicabilità dell'esenzione alla circostanza che le prestazioni socio-sanitarie siano rese dai soggetti da essa espressamente elencati, esclude, di conseguenza, dal beneficio le prestazioni dell'art. 10 co. 1 n. 27-ter [del DPR 633/72] quando le stesse siano rese da soggetti diversi da quelli individuati"* (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 9.11.2006 n. 191).

Sempre da un punto di vista soggettivo, tali prestazioni dovranno, poi, essere rese nei confronti dei seguenti soggetti:

- degli anziani ed inabili adulti;
- di tossicodipendenti e di malati di AIDS;
- disabili psicofisici;
- dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza;
- di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo;
- di persone detenute;
- di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Avendo specifico riguardo ai soggetti migranti, la prassi (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 26.8.2009 n. 238) ha, inoltre, chiarito che gli stessi risultano riconducibili tra i destinatari delle prestazioni esenti nei soli casi in cui presentino particolari condizioni di disagio sociale dovuto alla assenza di una fissa dimora e alla condizione di richiedente asilo. Infatti, affinché sia possibile applicare il beneficio dell'esenzione IVA, in base alla formulazione letterale della norma, risulta necessaria - in capo al soggetto beneficiario della prestazione agevolata - la coesistenza delle tre condizioni (migrante, senza fissa dimora e richiedente asilo).

OSSERVA

Con riferimento ai soggetti che prestano servizi socio-sanitari, si segnala che il riferimento alle "ONLUS" verrà sostituito con quello agli "enti del Terzo settore di natura non commerciale" (cfr. art. 89, co. 7 lett. b) del DLgs. 117/2017). Tuttavia, ai sensi dell'art. 104 co. 2 del DLgs. 117/2017 tale modifica dovrebbe intervenire a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101 co. 10 del citato DLgs. 117/2017, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (c.d. RUNTS).

Il regime IVA applicabile alle prestazioni rese dalle cooperative sociali

La disciplina IVA delle **prestazioni di assistenza sociale rese dalle cooperative** è stata oggetto, negli ultimi anni, di numerosi interventi normativi.

In origine, tale disciplina era prevista nel n. 41-bis) della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72, il quale consentiva di applicare l'aliquota IVA del 4% alle prestazioni socio-sanitarie rese nei confronti di soggetti svantaggiati da cooperative e loro consorzi. La norma, tuttavia, non risultava conforme alla direttiva 2006/112/CE, in quanto – in base all'articolo 110 di quest'ultima - gli Stati membri potevano mantenere aliquote IVA ridotte inferiori al 5 per cento solo se già applicate anteriormente al 1° gennaio 1991 (c.d. clausola di "stand still").

Considerato che la disposizione a favore delle cooperative era stata introdotta nel nostro ordinamento successivamente al 1° gennaio 1991, si sono resi necessari una serie di interventi del legislatore al fine di evitare eventuali procedure di infrazione.

L'ultimo di tali interventi è presente nella legge di bilancio 2016 (cfr. art. 1 co 960 della L. 208/2015), la quale ha introdotto la nuova parte II-bis nella Tabella A allegata al DPR. 633/72, prevedendo, al n. 1), **che siano soggette alla nuova aliquota IVA 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".**

Con il successivo comma 962 della medesima legge di bilancio 2016 è stata, inoltre, disposta la soppressione dell'art. 1 co. 331, primo e secondo periodo, della L 296/2006, la quale consentiva alle cooperative sociali di optare - in quanto ONLUS "di diritto" ex art. 10 co. 8 del DLgs. 460/97 - per l'applicazione del regime fiscale dalle stesse considerato maggiormente favorevole (esenzione o imponibilità con l'aliquota del 4%).

A seguito delle novità introdotte dalla citata legge di bilancio 2016, si riporta una **tabella riepilogativa del regime IVA applicabile alle prestazioni socio-sanitarie di cui 10 co. 1 n. 27-ter del DPR 633/72 rese da cooperative nei confronti delle categorie di soggetti elencati dalla stessa disposizione (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 15.7.2016 n. 31).**

Prestatore	Regime IVA applicabile
Cooperative sociali e loro consorzi	IVA al 5% (1)
Cooperative non sociali con la qualifica di ONLUS	Esenzione IVA
Cooperative non sociali e non ONLUS	IVA 22% (2)

1 L'aliquota IVA del 5% si rende, poi, applicabile sia alle prestazioni effettuate dalle cooperative sociali in esecuzione di contratti di appalto, convenzioni e concessioni sia a quelle rese direttamente agli utenti;

2 Sempre che le prestazioni rese non abbiano oggettivamente le caratteristiche per rientrare nell'applicazione delle esenzioni di cui ai nn. 18) e 21) dell'art. 10 del DPR 633/72.

Casi risolti

Si riportano in forma tabellare i **principali interventi di giurisprudenza e prassi** sulla tematica.

Oggetto	Chiarimento	Riferimento
Cooperativa sociale	Le prestazioni di carattere socio-assistenziale rese da una cooperativa sociale nei confronti dei migranti e fatturate con aliquota IVA del 5% agli enti che le finanziano, garantiscono il diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 19 co. 1 del DPR 633/72, assolta a monte sugli acquisti di beni e servizi necessari all'espletamento delle medesime prestazioni.	Risposta interpello Agenzia delle Entrate 15.7.2019 n. 240
Organismi di diritto pubblico ed enti con finalità assistenziale	Deve escludersi che il concetto di "organismi di diritto pubblico" di cui all'art. 10 co. 1 n. 27-ter del DPR 633/72, in materia di esenzione dall'IVA, coincida con quello dettato dal codice in materia di appalti pubblici, attesa la <i>ratio</i> opposta delle due disposizioni (la prima derogativa dell'imposizione fiscale e da interpretarsi restrittivamente, la seconda ampliativa delle maggiori garanzie, costituzionali e comunitarie, che debbono presiedere alla contrattazione pubblica). Quanto, invece, agli "enti aventi finalità di assistenza sociale", il legislatore non ha dettato alcun criterio che valga a determinare quelli che sarebbero riconosciuti come tali ai fini dell'esenzione dall'IVA. Di conseguenza – anche in base ai principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria – possono astrattamente rientrare nella nozione di "organismi riconosciuti come aventi carattere sociale" anche enti privati che perseguono fini di lucro.	Cass. 10.5.2019 n.12491
Aziende speciali	Le aziende speciali, costituite ai sensi dell'articolo 22 della L. 142/90 e disciplinate dall'articolo 114 del DLgs. 267/2000 (c.d. "TUEL" testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), sono riconducibili nella nozione generale di "organismi di diritto pubblico" di cui all'art. 10 co. 1 n. 27-ter) del DPR 633/72, in	Ris. Agenzia delle Entrate 12.3.2008 n. 89

	<p>quanto si configurano quali "enti pubblici" (come, peraltro, precisato dalla C.M. 16.6.1999 n. 131).</p> <p>Pertanto, le prestazioni di servizi che rivestono la natura socio sanitaria e assistenziale ricomprese nel citato articolo 10 co. 1 n. 27-ter), effettuate dalle aziende speciali, possono essere ricondotte nell'ambito di esenzione dall'IVA, a nulla rilevando la circostanza che le stesse aziende abbiano per oggetto lo svolgimento di attività commerciale.</p>	
Unità di strada	<p>L'esenzione di cui all'art. 10 co. 1 n. 27-ter) del DPR 633/72 risulta applicabile anche alle prestazioni rese attraverso "unità di strada", ossia da veicoli appositamente attrezzati e con personale specializzato che svolgono attività assistenziali funzionalmente analoghe a quelle ambulatoriali o rese in comunità.</p> <p>La necessità di strutture mobili risponde, infatti, all'esigenza di raggiungere zone ad elevata frequentazione di persone appartenenti a particolari fasce di utenza, ricomprese tra quelle espressamente previste dalla norma, come ad es. le "donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo", difficilmente assistibili nelle strutture tradizionali.</p>	<p>Ris. Agenzia delle Entrate 9.8.2007 n. 219</p>
Case di riposo per anziani	<p>L'attività svolta dalle case di riposo, in quanto rivolta a soggetti anziani, non può di per sé ricondursi tra le attività di assistenza sociale e socio-sanitaria tipiche delle ONLUS, essendo a tal fine necessario che le stesse case di riposo "si facciano carico di situazioni personali effettivamente marginali e disagiate anche sotto l'aspetto del bisogno economico". Ciò in quanto la qualità di soggetto anziano non appare di per sé sufficiente a ricondurre lo stesso tra i soggetti in condizioni di bisogno (R.M. 11.12.2000 n. 189/E).</p> <p>Sono, tuttavia, riconducibili nell'attività istituzionale delle ONLUS che gestiscono case di riposo le seguenti prestazioni:</p>	<p>Ris. Agenzia delle Entrate 21.12.2006 n. 146</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - prestazioni rese ad anziani che corrispondono una quota della retta inferiore al cinquanta per cento della retta stessa; - prestazioni assistenziali e socio-sanitarie rese a soggetti anziani in condizione di non autosufficienza riconosciuta e documentata come grave ex art. 3 co. 3 della L. 104/92. 	
Organismi di diritto pubblico	Ad una società di capitali costituita da un ente pubblico come società "in house" non può automaticamente riconoscersi la natura di organismo di diritto pubblico ai fini dell'applicabilità dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 10 co. 1 n. 27-ter) del DPR 633/72. La definizione di organismo di diritto pubblico dettata dal codice in materia di appalti pubblici non può, infatti, ritenersi - in mancanza di qualsiasi indicazione normativa al riguardo - immediatamente applicabile ai fini fiscali per la delimitazione dell'ambito applicativo delle norme tributarie riferite ad enti ed organismi pubblici.	Ris. Agenzia delle Entrate 9.11.2006 n. 191
Modalità – diretta o indiretta – di esecuzione della prestazione	Il regime di esenzione attualmente previsto 10 co. 1 n. 27-ter del DPR 633/72 va esteso alle prestazioni ivi indicate, rese dagli enti e organismi individuati dalla disposizione, sia se effettuate direttamente - cioè dagli stessi enti o organismi nei confronti diretti dei soggetti "svantaggiati" beneficiari - sia se effettuate in esecuzione di contratti di appalto, convenzioni o contratti in genere stipulati con soggetti terzi.	Circ. Agenzia delle Entrate 2.11.2004 n. 43

**Caso particolare:
gestione di un
centro di
accoglienza
migranti**

Sulla base di quanto chiarito a livello di prassi (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 27.9.2018 n. 74), qualora un unico soggetto presti dei servizi attinenti - nel loro complesso - alla gestione dei centri di accoglienza dei migranti o richiedenti asilo politico, l'attività da esso svolta non ricadrebbe nell'ipotesi di esenzione di cui al citato art. 10 co. 1 n. 27-ter del DPR 633/72. Tale attività, infatti, così come più volte precisato dalla prassi (cfr. R.M. 17.4.1986 n. 322651; R.M. 17.2.1987 n. 345266; R.M. 28.2.1992 n. 431409; ris. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 188), ricade più propriamente nell'ambito di applicazione dell'10 co. 1 n. 21) del DPR 633/72 (cfr. da ultimo Interrogazione parlamentare 6.6.2017 n. 5-11483), il quale prevede un'esenzione per "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".

La possibilità di far rientrare anche i centri di accoglienza in tale ipotesi di esenzione risulta dovuta al fatto che l'elencazione delle tipologie di strutture effettuata dal citato art. 10 co. 1 n. 21) del DPR 633/72 non è di tipo tassativo. Nell'ambito applicativo di tale disposizione è, infatti, possibile far rientrare anche strutture diverse, sempre che presentino le medesime caratteristiche di quelle espressamente elencate (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 188; ris. Agenzia delle Entrate 25.11.2004 n. 164). Pertanto, al corrispettivo unico e indistinto percepito dal gestore risulta applicabile il regime di esenzione dall'IVA, ai sensi del citato articolo 10 co. 1 n. 21) del DPR 633/72, a prescindere dalla natura giuridica del prestatore (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 27.9.2018 n. 74).

A tale regola generale, fanno, tuttavia **eccezione** i corrispettivi percepiti delle cooperative sociali e/o loro consorzi e delle associazioni di volontariato di cui all'articolo 3 della legge n. 266 dell'11 agosto 1991, ciò in quanto:

- nel caso in cui il servizio sia affidato nel suo complesso a una cooperativa sociale o un loro consorzio risulterebbe necessario applicare l'IVA nella misura ridotta del 5% (cfr. parte II-bis, della tabella A, allegata al DPR 633/72, la quale prevede che "le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10 co. 1 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";
- nell'ipotesi in cui il servizio sia affidato nel suo complesso ad un'associazione di volontariato (cfr. art. 3 della L. 266/1991), i corrispettivi percepiti saranno fuori campo IVA, sempre che le prestazioni in argomento rientrino tra le finalità istituzionali dell'ente. L'art. 8 della citata L. 266/1991 prevede, infatti, che le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini IVA.

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa

Oggetto della prestazione	Fornitore	Regime IVA	Rif. normativo
Servizi attinenti - nel loro complesso - alla gestione dei centri di accoglienza dei migranti o richiedenti asilo politico	Cooperativa sociale o un suo consorzio	IVA al 5%	Parte II-bis, della tabella A, allegata al DPR 633/72
	Associazione di volontariato nel perseguimento delle sue finalità istituzionali	Esclusione	Art. 8 della citata L. 266/1991
	Soggetti diversi da quelli precedentemente elencati	Esenzione	10 co. 1 n. 21) del DPR 633/72

L'esenzione di cui all' art. 10 co. 1 n. 21) del DPR 633/72 risulta di carattere oggettivo, potendo trovare applicazione a prescindere dal soggetto che effettua la prestazione. A tal fine occorre, tuttavia, effettuare una verifica circa i soggetti beneficiari, essendo l'esenzione applicabile nei soli casi in cui i beneficiari delle prestazioni rientrano nella tipologia di soggetti disagiati degni di protezione sociale (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 8.1.2002 n. 1; ris. Agenzia delle Entrate 16.3.2004 n. 39).

Per quanto, invece, riguarda la tipologia dei servizi oggetto di esenzione, la disposizione, facendo riferimento alle "prestazioni proprie dei brefotrofi, (...), case di riposo per anziani e simili", va interpretata nel senso che "*la struttura deve offrire una fattispecie complessa di servizi che, oltre alla messa a disposizione dell'alloggio in via primaria, a favore di soggetti migranti in situazione di particolare disagio sociale, offrono anche altri servizi accessori e di supporto*" (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 27.9.2018 n. 74).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti