

La disciplina IVA delle cooperative sociali nello svolgimento di prestazioni socio-sanitarie

La integrazione delle fattispecie ammissibili alla previsione dell'aliquota IVA agevolata del 4%, in vigore dal 1 gennaio 2005 e poi abbandonata dal 1 gennaio 2006, ha indotto molte pubbliche amministrazioni ed enti committenti i servizi a ritenere che fino al 31 dicembre 2004 e dopo il 1 gennaio 2006 qualunque servizio riferibile alla previsione normativa contenuta nei n. 18, 19, 20 e 21 dell'art. 10 del D.P.R. 633/72 dovesse essere considerato esente da IVA risultando invece fra il 1 gennaio e il 31 dicembre 2005, ammesso alla aliquota IVA del 4 per cento.

Tale errato convincimento era derivato dal fatto che le cooperative sociali, in quanto ONLUS di diritto, possono applicare nei casi previsti dalla legge, la norma fiscale di maggior favore fra quella propria (ex Lg. 381/91) e quella prevista per le onlus (ex D.Lgs.vo 460/97).

Come precisato dalla amministrazione finanziaria (Circolare 26 giugno 1998, n. 168 e Risoluzione 9 aprile 2004, n. 60 della Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso) tale opportunità di scelta, è possibile *“fra le diverse previsioni agevolative, anche se non configurabile come opzione in senso tecnico, escludendo quindi la comunicazione agli uffici secondo le modalità indicate nel regolamento di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, disciplinante le opzioni.”*

Come si è indicato, l'errata interpretazione proposta per il 2004, non aveva tenuto conto che la scelta in questione sarebbe stata possibile

solo quando la prestazione cui ci si riferiva, ricadeva contemporaneamente ed indifferentemente nella previsione delle due diverse discipline dettate dalla norma IVA delle cooperative (n. 41-*bis*, Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72) e delle onlus (art. 10 D.P.R. 633/72, n. 18, 19, 20, 21 e 27-*ter*) e non anche quando appariva riferibile ad una sola delle due discipline indicate. In particolar modo è opportuno rilevare che la perfetta coincidenza testuale fra norme ricorre solamente fra il n. 41-*bis* della parte II^a della tabella ed il n. 27-*ter* dell'art. 10 della legge IVA per quanto attiene alle prestazioni socio-sanitarie e in parte con il n. 20 dell'art. 10 citato per quanto riguarda le prestazioni educative rese a soggetti svantaggiati, non risultando identica coincidenza negli altri casi.

Una chiara indicazione venne dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 39 del 16/03/2004 (derivata da un interpello di un Comune), confermata e completata dalla successiva Risoluzione n. 60 del 09/04/2004 e dalla n. 164/E del 25 novembre 2005 che, trattando di case di riposo per anziani e di asili nido, (uno dei casi controversi) ebbe modo di descrivere le diverse modalità di gestione realizzate dall'ente pubblico, distinguendo in tal modo le ipotesi rientranti fino al 31.12.2004 nella ipotesi della esenzione da quelle ammesse ad aliquota del 4 per cento. Ripercorrendo l'interpello si rileva come : *“Il Comune di metta a disposizione dell'utenza case di riposo per anziani ed asili nido. La gestione delle menzionate strutture e` articolata come segue:*

- *gestione diretta con impiego esclusivo di proprio personale;*
- *gestione diretta con impiego misto di proprio personale e*

prestazioni di servizi rese da soggetti esterni (aggiudicatari di appositi appalti);

- gestione affidata interamente a terzi (aggiudicatari di appositi appalti) con mantenimento in capo al comune di una funzione di controllo.

Il Comune di in tale contesto conserva il rapporto con l'utenza da cui incassa i corrispettivi e, per converso, paga al soggetto aggiudicatario il compenso contrattualmente pattuito.

Nella fattispecie prospettata il medesimo ente locale ha bandito due gare di appalto per l'espletamento dei seguenti servizi:

- prestazioni educative, didattiche e complementari da utilizzare nell'ambito degli asili nido;

- prestazioni socio-assistenziali, infermieristiche e riabilitative da rendere nelle case di riposo.

Ciò premesso, il comune interpellante ha chiesto di conoscere il trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, applicabile ai suddetti servizi sia quando vengono resi direttamente dallo stesso ente sia nell'eventualità che vengano affidati a terzi, siano essi cooperative sociali e non.

A fronte della fattispecie descritta il Comune propose la seguente soluzione.

Il Comune di, nella stipula dei nuovi contratti, intende adottare, in relazione al soggetto che esegue il servizio, il seguente comportamento:

A) prestazioni rese direttamente dal comune agli utenti: vengono considerate oggettivamente esenti in quanto trattasi di prestazioni proprie degli asili nido e case di riposo e, pertanto, riconducibili nell'articolo 10,

n. 21), del citato D.P.R. n. 633 del 1972;

B) prestazioni rese da cooperative al comune:

- 1) sono considerate oggettivamente esenti dall' IVA, ai sensi del suddetto articolo 10, n. 21) del medesimo decreto n. 633 del 1972, le prestazioni concernenti la gestione globale di una casa di riposo o di un asilo nido fatturate da terzi al comune, conservando quest' ultimo la titolarità del servizio nei confronti degli utenti finali;*
- 2) vengono ritenute, altresì, oggettivamente esenti dall' IVA le prestazioni rese da terzi presso gli asili nido e le case di riposo, anche se distintamente specificate, sempre che le stesse nell' insieme configurino una gestione globale delle suddette strutture, la cui titolarità rimane in capo al comune;*
- 3) sono considerate, altresì, oggettivamente esenti, ai sensi dell' articolo 10, n. 18), del predetto D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni infermieristiche e riabilitative rese separatamente dalla gestione globale della casa di riposo, pertanto si prescinde dal soggetto erogatore (cooperativa o non) anche nell' eventualità in cui le stesse vengano effettuate in maniera separata rispetto alla gestione globale della casa di riposo;*
- 4) considerare le prestazioni socio-assistenziali ed educative, quando le stesse siano le uniche richieste nell' ambito del contratto e non concretizzino, quindi, una gestione globale di un asilo nido o di una casa di riposo, nel seguente modo:*
 - a) da assoggettare ad aliquota IVA del 4 per cento, ai sensi del n. 41-*

bis, parte seconda, della Tabella allegata al citato D.P.R. n. 633 del 1972, quando sono rese da cooperative non sociali e non ONLUS;

- b) da ritenere esenti, ai sensi dell' articolo 10, n. 27-ter, del suddetto D.P.R. n. 633 del 1972 o da assoggettate all' aliquota del 4 per cento, ai sensi del citato n. 41-bis, se rese da cooperative sociali in relazione all' opzione dalle stesse effettuata;*
- c) da considerare esenti dall' IVA ai sensi del citato articolo 10, n. 27-ter, se effettuate da ONLUS non cooperative”.*

Come direttamente verificabile, a fronte della soluzione proposta dal comune, l’Agenzia delle Entrate ebbe modo di ribadire la distinzione che caratterizza la norma di esenzione e quella di applicazione dell’IVA con aliquota ridotta, sottolineando la necessità che per l’applicazione della prima condizione (esenzione dalla IVA) i servizi dovessero essere prestati da un unico soggetto (non rientra quindi in tale ipotesi il caso di servizi realizzati da più cooperative) venendo realizzati *“nell’ambito di una gestione globale”*.

Solo così infatti si sarebbe resa possibile la previsione della norma del n.21 dell’art.10 del DPR.633/72 che indica l’effettuazione di *“prestazioni proprie”* delle strutture sopra indicate.

Considerato ora che con l’abrogazione del comma 467 della Lg. 311/2004 apportata dall’art. 1, co. 306, Lg. 266/2005, è venuta meno la disciplina introdotta per il 2005, riportando così in vigore per il 2006 la norma vigente fino al 31.12.2004, appare necessario approfondire e

definire il concetto di gestione globale che ricorreva sia nella descrizione del comune istante che nella risposta data dalla amministrazione finanziaria, e che è ritornata a valere per il 2006. Per poter realizzare tale azione di chiarimento è necessario rifarsi ai concetti base nella normativa IVA che è possibile ritrovare nei primi articoli da 1 ad 8 della medesima legge. In tali disposizioni appare chiaramente che oggetto dell'imposta sono le operazioni attive che configurano lo svolgimento delle attività nelle loro varie componenti a partire dalla prima cessione di beni o prestazione di servizi fino ad arrivare al consumatore finale.

A parere di chi scrive, la gestione globale di una attività può essere individuata in capo ad un soggetto piuttosto che ad un altro, solamente se e quando il soggetto in questione realizza o coordina tutte le fasi della attività o ne acquisisce i risultati per fornirli all'acquirente, consumatore finale o meno che sia. In tale quadro il medesimo soggetto deve provvedere anche alla relativa fatturazione, assumendosi al riguardo la responsabilità riguardo alla bontà del bene ceduto o del servizio prestato e alla loro corrispondenza con quanto richiesto dall'acquirente o dal consumatore finale.

Applicando le conclusioni appena raggiunte ai casi di specie sopra individuati quali la gestione di case per anziani, asili nido e le altre strutture di assistenza citate, è appena il caso di rilevare che si potrà parlare di gestione globale (ipotesi non ricompresa nella previsione del citato n. 41-bis), oltrechè nel caso in cui il comune provvede alla gestione con proprio personale o con personale terzo, solamente nell'ulteriore caso, nei fatti equivalente, in cui una sola cooperativa sociale convenzionata, realizza un

insieme di prestazioni, anche individuate separatamente, che nel loro insieme rappresentino tutte le attività, compresa quella amministrativa, che compongono la gestione della singola struttura e per la quale la cooperativa medesima si assume la responsabilità nei confronti, non solo del comune affidatario, ma anche dell'utente finale.

Giungendo così alla conclusione della presente trattazione, è possibile rilevare che d'ora in avanti sarà necessario procedere ad una attenta analisi del contenuto del bando di gara e del capitolato di appalto o del contenuto della convenzione che l'ente locale o il committente pubblico avrà predisposto, confrontandola poi con quanto è stato effettivamente realizzato, perché solo se si potranno individuare in termini espliciti, nella specificazione e nella estensione dei servizi da rendere, tutte le caratteristiche di una gestione globale, si renderà applicabile il regime IVA della esenzione, potendosi applicare in caso contrario il regime della IVA ad aliquota ridotta del 4 per cento, sempre ammesso per le società cooperative.

(Le fonti sono indicate nel testo)