

Risposta n. 160/2025

OGGETTO: Trattamento fiscale ai fini IVA e delle Imposte sui redditi applicabile al riaddebito dei costi da parte di una ASL "capofila" nell'ambito della gestione integrata della logistica sanitaria regionale – Articolo 4, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 e Articolo 74, comma 2, lettera b) del TUIR.

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

QUESITO

L'*Azienda Sanitaria Locale* istante (di seguito "*Istante*" o "*ASL*" o "*Azienda Sanitaria Raggruppante*" o "*ASR*"), costituita per lo svolgimento di attività assistenziali e sanitarie dirette a garantire il diritto alla salute della collettività, dichiara di essere stata designata dalla Regione, quale azienda sanitaria con compiti di "*capofila*", nell'ambito della procedura aperta per la «*Gestione in outsourcing dei servizi logistici integrati di beni sanitari e non e del confezionamento dei farmaci in dose unitaria in fabbisogno alle Aziende del Servizio Sanitario della Regione*», conclusasi con aggiudicazione a favore di un raggruppamento temporaneo di imprese (di seguito "*ditta aggiudicataria*" o "*DA*").

In linea con la legge regionale, in qualità di *capofila*, in nome e per conto di tutte le Aziende Sanitarie e Aziende Ospedaliere (di seguito "AS" e "AO") del Servizio Sanitario Regionale (di seguito, "SSR"), l'*Istante* fa presente che provvederà alla gestione dei rapporti con la *ditta aggiudicataria* del servizio di logistica nonché con i fornitori dei beni oggetto di approvvigionamento (di seguito "BOA" o "*beni*"), con il compito di raggruppare e trasmettere gli ordinativi ai fornitori, ricevere e gestire le relative fatture e i conseguenti pagamenti.

Come indicato nell'articolo 5.5 (rubricato "*organizzazione aziendale e interaziendale*") delle "*Caratteristiche tecniche del servizio*" (documento allegato agli atti della procedura di affidamento), «*I principali rapporti contrattuali con la DA, dall'acquisto dei beni al coordinamento delle attività logistiche saranno in capo alla ASR, la quale individuerà al suo interno una figura operativa, che si interfacerà con l'operatore logistico, per la gestione delle attività e con i referenti di ogni singola Azienda Sanitaria per la gestione e lo svolgimento delle attività operative interne*».

L'*Istante* evidenzia che con il progetto in esame, si attua il passaggio da una gestione autonoma della logistica sanitaria a una più complessa gestione integrata della stessa, nell'ambito della quale l'ASR assume il ruolo di "*capofila*", con il compito di raggruppare e trasmettere gli ordinativi delle AS/AO ai fornitori e gestire le fatturazioni e i pagamenti, demandando alla ditta aggiudicataria individuata a seguito di specifica gara, i relativi servizi di gestione del "*sistema unico regionale di stoccaggio e di distribuzione dei prodotti farmaceutici, dispositivi medici e altri beni*" (di seguito anche "*magazzino unico*").

Ciò posto, l'*Istante* chiede chiarimenti in merito al trattamento, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi, da applicare al riaddebito alle *AS* e *AO* dei costi sostenuti, comprensivi di Iva, sostenuti a fronte:

- dell'acquisto dei *beni* oggetto di approvvigionamento;
- del pagamento alla DA del canone del servizio di gestione in *outsourcing* del magazzino unico.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che i riaddebiti alle *AS* e *AO* dei costi sostenuti per l'acquisto dei *BOA* e per il servizio di gestione in *outsourcing* del magazzino unico sono da ricondurre nell'ambito della propria attività istituzionale ed esulano dal campo di applicazione dell'Iva e delle imposte sui redditi, in considerazione dell'assenza di commercialità per l'attività in esame.

Al riguardo, l'*Istante* ritiene che «*Nella fattispecie rappresentata [...], appare evidente l'assenza del carattere di "commercialità" dell'attività di logistica integrata e dei conseguenti riaddebiti di costi da parte dell'azienda capofila alle altre aziende del SSR. Sussiste, infatti, la circostanza che l'attività in oggetto si realizza in totale assenza dei connotati organizzativi tipici della commercialità, in capo all'istante. [...]*».

Rileva, inoltre, che a fronte del ruolo di "*capofila*", all'*Istante* non spetta alcun corrispettivo e i relativi compiti saranno svolti da strutture preesistenti in seno all'*Istante* e alle altre aziende del SSR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come chiarito dalla risoluzione 25 settembre 2001 n.135/E, *«considerato che le attività sanitarie ed assistenziali esercitate dalle ASL non sono attività commerciali e che, pertanto, le ASL medesime non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, le stesse sono da inquadrarsi fra gli enti non commerciali. [...] Come tali, in base a quanto previsto dall'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, le Aziende sanitarie locali devono assoggettare ad IVA solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali, secondarie ed accessorie rispetto ai loro fini istituzionali [...]»*.

L'articolo 10 della legge regionale, nell'ambito delle disposizioni in materia di sanità e tutela sociale, dispone che *«Al fine di incrementare la qualità dei servizi, l'efficienza dei processi, di migliorare i relativi standard organizzativi e riqualificare la spesa sanitaria e la sostenibilità del Sistema sanitario con provvedimento della Giunta regionale, sentita la competente Commissione consiliare permanente, sono riorganizzati su base regionale la rete pubblica dei servizi di anatomia patologica, senza oneri aggiuntivi, ed il sistema unico regionale di stoccaggio e distribuzione dei prodotti farmaceutici, di dispositivi medici, di altri beni sanitari ed economici del Servizio sanitario regionale nel rispetto dei principi di cui al comma [...]»*.

Pertanto, a seguito della riorganizzazione delle modalità di gestione della logistica regionale, in attuazione di quanto previsto dalla citata legge regionale, secondo quanto rappresentato, l'ASL istante è stata designata dalla Regione quale ASR, ovvero azienda sanitaria raggruppante (cd. "capofila"), per conto delle aziende ospedaliere e sanitarie (AS/AO) del SSR, a seguito della procedura di affidamento per la gestione del "sistema unico regionale di stoccaggio e distribuzione" dei prodotti farmaceutici, di dispositivi

medici, di altri beni sanitari ed economici destinati al fabbisogno delle predette aziende sanitarie ed ospedaliere.

In particolare, per quanto di interesse in questa sede, l'articolo 3 del "*Disciplinare di Gara*" (rubricato "*Procedura di gara e modalità di determinazione del corrispettivo*"), relativo alla «*procedura aperta per l'affidamento in outsourcing della gestione dei servizi logistici integrati di beni sanitari e non e del confezionamento dei farmaci in dose unitaria in fabbisogno alle Aziende del Servizio Sanitario della Regione*», ovvero alla gestione del "*magazzino unico*", dispone che «*L'importo contrattuale è quello derivante dall'aggiudicazione della presente procedura*».

Il successivo articolo 7 (rubricato "*Importo complessivo dell'Appalto*") stabilisce che:

- l'importo complessivo a base di gara della prevista durata di 9 anni, al netto dell'Iva come per legge, ammonta a complessivi ... euro (cfr. punto 1);
- gli importi sono onnicomprensivi di tutte le somme, gli oneri diretti e indiretti e le spese per la realizzazione delle attività oggetto della presente procedura (cfr. punto 3);
- la valutazione economica delle offerte, in sede di gara, sarà riferita al canone fisso mensile, al prezzo annuale e complessivo offerto in funzione a quello posto a base di gara (cfr. punto 6);
- a seguito dell'aggiudicazione, l'ASR, preposta in nome e per conto di tutte le aziende sanitarie alla gestione dei rapporti con la *ditta aggiudicataria* e con i fornitori dei *beni*, stipulerà il contratto con l'operatore economico aggiudicatario (cfr. punto 7);

- la ripartizione del canone fisso mensile tra le aziende sanitarie avverrà in percentuale alle movimentazioni effettuate da ciascuna azienda sanitaria nel periodo di competenza, nelle modalità da disciplinare nella convenzione che verrà stilata tra *ASL* istante e *AS* o *AO* (cfr. punto 9).

In risposta alla richiesta della documentazione integrativa, *l'Istante*:

- ha trasmesso lo "*Schema di Convenzione*" regolante i rapporti tra *l'ASR* e la *ditta aggiudicataria*, precisando che lo stesso potrà essere sottoscritto solo a seguito dell'approvazione dell'accordo interaziendale tra *l'ASR* e le *AS/AO*. L'articolo 4 del suddetto "*Schema di Convenzione*" (rubricato "*Oggetto e durata della Convenzione*"), prevede che «*La presente Convenzione detta le condizioni generali di ogni contratto concluso tra la singola Stazione Appaltante e l'Aggiudicatario, mediante l'emissione dell'ordinativo di fornitura.[...]*»;

- «*Per i Beni Oggetto di Approvvigionamento (in breve "BOA") oggetto del servizio logistico, titolare dei rispettivi contratti di fornitura sarà esclusivamente l'ASR. Le Aziende Sanitarie del SSR formulano le richieste di fornitura in funzione dei contratti attivi attestati all'ASR. Ove non disponibili i contratti, si procederà come stabilito nello schema di accordo interaziendale [...]*».

L'Istante evidenzia che lo "*Schema di accordo tra le aziende del servizio sanitario della Regione per la gestione degli approvvigionamenti del magazzino unico, ai sensi dell'art. 62, comma 11 del d.lgs. n. 36/2023*", che sarà stipulato tra *l'ASL* istante e le *AS/AO*, all'articolo 8 (rubricato "*Rapporti finanziari e riparto delle spese*"), stabilisce che:

«1. *L'Ufficio dell'azienda sanitaria ausiliaria, operante come Stazione Appaltante, conforma l'attività della struttura organizzativa dedicata alla gestione delle*

procedure di acquisizione di beni, nel rispetto dei principi enunciati dal D.lgs. n. 36/2023.

2. Ai fini di cui al comma 1, tutte le aziende sanitarie si impegnano ad utilizzare personale proprio per il funzionamento della struttura organizzativa operante in qualità di azienda ausiliaria, fatte salve motivate ipotesi per le quali risulti opportuna una professionalità specifica o con particolari abilitazioni, non rinvenibile all'interno della dotazione organica dell'ente ausiliaria e degli enti ausiliari.

3. I singoli enti mantengono a proprio carico gli oneri relativi al trattamento economico dei rispettivi dipendenti.»

All'articolo 10 (rubricato "Modalità di pagamento") del "Capitolato Speciale" (documento allegato agli atti della procedura di affidamento) viene stabilito che la ditta aggiudicataria «dovrà produrre, con cadenza mensile posticipata, una fattura relativa alle attività contrattuali svolte nel periodo di riferimento. La fattura, compilata in ogni sua parte secondo le vigenti disposizioni di legge, dovrà essere trasmessa alla ASR. Il pagamento verrà disposto con mandato esigibile presso il Tesoriere Cassiere della ASR. [...]».

In riferimento alle modalità di gestione del magazzino unico, l'articolo 5.2 delle "Caratteristiche tecniche del servizio" (documento allegato agli atti della procedura di affidamento) stabilisce che «La DA dovrà fornire alla ASR tutte le informazioni necessarie ed utili all'emissione degli ordini di acquisto per approvvigionamento/riapprovvigionamento di prodotti, avendo cura di mantenere un'elevata rotazione delle scorte ed una contemporanea giacenza media bassa. [...]. I flussi di comunicazione ed interazione dovranno essere assicurati dallo sfruttamento delle tecnologie informatiche

finalizzate alle disponibilità e allo scambio di informazione in tempo reale tra gli uffici preposti delle AS e quelli della DA. [...] Tale scambio dovrà prevedere la comunicazione tra i sistemi gestionali delle AS e quelli della DA, utili alla:

- *ricezione delle Richiesta di Approvvigionamento (RDA) dai centri di costo aziendali autorizzate dalle Farmacie Ospedaliere e/o dagli Economati;*
- *comunicazione e scambio dati di gestione logistica;*
- *aggiornamento dei magazzini contabili dell'Azienda;*
- *carico e scarico di merci ai Centri di Costo richiedenti;*
- *[...] emissione proposte d'ordine (inteso come comunicazione, da parte del gestore del MU alla ASR, circa la possibilità di provvedere all'emissione di nuovi ordinativi utili al ripristino delle scorte presenti all'interno del magazzino centralizzato)*
[...]».

Secondo quanto rappresentato, dunque, l'ASR istante svolge, in nome e per conto di tutte le AS e AO, la gestione dei rapporti con la *ditta aggiudicataria* del servizio di logistica e con le ditte terze fornitrici dei *beni* oggetto di approvvigionamento. Come "*capofila*", l'ASL raccoglie gli ordinativi dalle altre AS e AO, li trasmette ai fornitori, riceve le relative fatture, provvede ai pagamenti e riaddebita i relativi costi, vale a dire i costi di acquisto dei *beni* e la quota di competenza del canone fisso relativo alla gestione del *magazzino unico*, senza alcun corrispettivo.

Più precisamente, l'Istante provvede alla liquidazione e al pagamento dei fornitori e, successivamente, al fine di riaddebitare i costi di competenza di ciascuna AS/AO, all'emissione di "*documenti mensili*" alle stesse, comprensivi sia del costo dei beni effettivamente consumati da ogni AS/AO, sia della quota parte del canone mensile,

ripartita in proporzione alle movimentazioni effettuate da ciascuna di esse nel periodo di competenza.

Al riguardo, si ritiene che la descritta attività di "*capofila*" svolta dall'*ASL*, senza corrispettivo, in attuazione della normativa regionale di riferimento che ha rimodulato il sistema unico regionale di stoccaggio e distribuzione dei prodotti farmaceutici, di dispositivi medici, di altri beni sanitari ed economici del Servizio sanitario regionale, appare riconducibile all'attività istituzionale propria dell'*ASL* istante e delle altre *AS* e *AO*, ovvero all'attività sanitaria e assistenziale svolta nell'ambito del Servizio sanitario regionale.

Pertanto, in tale contesto, i descritti riaddebiti effettuati dalla *ASL* in qualità di "*capofila*" nei confronti delle *AS/AO* non assumono rilievo ai fini Iva, non integrandosi il presupposto soggettivo, ai sensi dell'articolo 4, quarto comma del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

Per quanto attiene alle imposte sui redditi, si rileva che l'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), individua i soggetti passivi, ai fini IRES, fra i quali, alla lettera c), «*gli enti pubblici e privati diversi dalle società [...] che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale [...] residenti nel territorio dello Stato*».

Il successivo articolo 74, comma 2, lettera b), stabilisce, inoltre, che, tra gli altri, non costituisce esercizio dell'attività commerciale «*l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine*,

comprese le aziende sanitarie locali nonché l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria».

In merito all'inquadramento fiscale delle aziende sanitarie locali, ai fini dell'imposizione diretta, la citata risoluzione n.135/E del 2001, ha chiarito che *«le attività sanitarie ed assistenziali esercitate dalle ASL non sono attività commerciali e [...], pertanto, le ASL medesime non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali»* ragion per cui *«le stesse sono da inquadarsi fra gli enti non commerciali»* (cfr. in tal senso anche le risoluzioni 13 marzo 2002, n. 86/E e 8 luglio 2002, n. 220/E).

In sostanza, le aziende sanitarie locali sono soggetti passivi dell'IRES collocate nel novero degli enti non commerciali, in ragione del fatto che le attività assistenziali e sanitarie espressamente svolte dalle stesse non sono considerate, ai fini IRES, attività commerciali.

Nel caso di specie, considerato che, come già illustrato, la descritta attività di "capofila" è riconducibile all'attività istituzionale (attività sanitaria e assistenziale), propria dell'ASL istante nel quadro del Servizio sanitario regionale e non configura esercizio di attività commerciale, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, lettera b), del TUIR, sono da ritenersi irrilevanti ai fini dell'IRES:

- i *«riaddebiti da parte dell'azienda capofila alle altre aziende sanitarie (del SSR) del mero costo sostenuto per l'acquisto dei prodotti rientranti nel capitolato in oggetto»;*

- i *«ribaltamenti da parte dell'azienda capofila alle altre aziende sanitarie (del SSR) dei costi sostenuti per lo svolgimento del servizio, in base al criterio oggettivo dell'effettivo utilizzo del servizio stesso da parte delle singole aziende (del SSR)».*

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 ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)