

**Risposta n. 179/2024**

***OGGETTO: Articolo 10, comma 1, n.21 D.P.R n. 633 del 1972 – Esenzione gestione globale***

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

**QUESITO**

La Fondazione istante (di seguito anche "Fondazione" o "Istante") rappresenta di gestire, con finalità non lucrative, «*Centri di Riabilitazione polivalenti in forma intensiva, estensiva e di mantenimento per persone disabili psicofisiche e sensoriali e Centri di Riabilitazione Ambulatoriali, in forma: residenziale e diurna.*

*Eroga a persone affette da disabilità fisica, psichica e sensoriale prestazioni sanitarie di diagnosi, cura, riabilitazione intensiva, estensiva e di mantenimento funzionale e sociale, assistenza protesica, consulenze psicologiche, assistenza infermieristica, tutelare e di aiuto alla persona. Le varie sedi, a diversa valenza funzionale, sono distribuite sul territorio della provincia di XY». L'Istante intende*

costituire una nuova società strumentale sotto forma di impresa sociale, ai sensi del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, da essa interamente controllata (di seguito "Società" o "Impresa sociale"), alla quale affidare, mediante apposito contratto, la gestione globale (in seguito anche "Global service") dei servizi da erogare agli utenti ricoverati nelle proprie strutture residenziali o in centri di riabilitazione diurni.

Al riguardo, l'Istante precisa che, in tale contesto, manterrebbe in capo a sé "esclusivamente" l'attività di gestione patrimoniale e raccolta fondi, direzione, controllo e vigilanza sulla propria partecipata, nonché l'attività indirizzata a garanzia della qualità e dell'interesse collettivo sull'attività dell'impresa sociale, in aggiunta ai propri servizi gestiti direttamente con il proprio personale. Per gli utenti ricoverati, la Fondazione dichiara che il contratto di Global service riguarderebbe i seguenti servizi:

a) tutte le prestazioni terapeutiche, di riabilitazione intensiva, estensiva e di mantenimento associate a programmi psicoeducativi con obiettivi abilitativi e di riabilitazione sociale e occupazionale;

b) prestazioni di socializzazione e psicologiche, di assistenza infermieristica, tutelare, aiuto alla persona;

c) attività di animazione, attività ludico creative, di gestione del tempo libero e i servizi alberghieri;

d) l'esecuzione dei servizi accessori rispetto ai precedenti, quali:

*«i. ristorazione, senza soluzione di continuità, durante tutti i giorni dell'anno, con pasti predisposti presso le cucine messe a disposizione in comodato gratuito dalla Fondazione;*

*ii. lavanderia, utilizzando anche le attrezzature concesse in comodato ad uso gratuito dalla Fondazione, comprensivo della fornitura dei materiali e beni di consumo;*

*iii. pulizia e sanificazione, comprensivo della fornitura dei materiali e attrezzature occorrenti per la pulizia di tutti i locali, aree esterne e pertinenze;*

*iv. manutenzione ordinaria degli immobili, delle pertinenze, degli impianti, delle attrezzature e degli automezzi messi a disposizione in comodato gratuito dalla Fondazione, compreso la fornitura di acqua, energia elettrica (tranne che nei locali di piazzetta Y) , combustibili per riscaldamento e materiali di consumo;*

*v. trasporti degli utenti e spese degli automezzi affidati dalla Fondazione all'Impresa sociale in uso gratuito per l'esecuzione delle predette attività».*

L'Istante precisa che «*gli interventi e i bisogni sociosanitari, terapeutici e assistenziali dell'utenza ricoverata nelle strutture residenziali sono individuati specificatamente nei Progetti Riabilitativi Individuali e nei Piani Assistenziali individuali che saranno definiti dal Medico Specialista e/o Direttore Sanitario a seguito di una valutazione multidimensionale del singolo caso.*

L'intervento riguarda anche la gestione degli ambienti dedicati agli ospiti, messi a disposizione gratuitamente dalla Fondazione, sia dal punto di vista igienico sanitario che di decoro e confortevolezza. Dette attività saranno svolte nel rispetto delle normative nazionali e locali e nel rispetto delle procedure di qualità ed accreditamento definite nel tempo dalla Fondazione».

Alcuni dei servizi di cui sopra, anche accessori ai principali che saranno prestati agli utenti ricoverati, saranno resi ai medesimi utenti, previo trasporto dalla struttura residenziale, anche nei centri diurni. In particolare, si tratta dei seguenti:

e) "*servizi infermieristici*", ovvero assistenza infermieristica per n. 3/4 ore al giorno dal lunedì al venerdì;

f) "*fornitura di pasti*" agli utenti e operatori nei centri diurni;

g) pulizia e sanificazione dei locali e delle attrezzature nei centri diurni.

In risposta alla richiesta di documentazione integrativa, la Fondazione ha precisato che le prestazioni principali, le prestazioni infermieristiche e quelle accessorie saranno affidate, con il Global service, all'Impresa sociale anche nei centri diurni che sono autorizzati ad accogliere gli utenti provenienti dai centri residenziali per lo svolgimento delle attività sociosanitarie e riabilitative in fascia diurna.

La Fondazione fa presente, altresì, che il compenso previsto per la Società a fronte della predetta "*gestione globale dei servizi sanitari, sociosanitari, riabilitativi e di assistenza alla persona (c.d. ASA)*" è pari a circa il 93% per cento dell'intero corrispettivo contrattualmente dovuto e che la stessa fatturerà tutte le prestazioni direttamente nei suoi confronti.

Ciò posto, la Fondazione chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento fiscale, ai fini dell'Iva, applicabile alle prestazioni di cui alle predette lettere a) (prestazioni terapeutiche, di riabilitazione intensiva, estensiva e di mantenimento associate a programmi psicoeducativi con obiettivi abilitativi e di riabilitazione sociale e occupazionale), b) (prestazioni di socializzazione e psicologiche, di assistenza infermieristica, tutelare, aiuto alla persona), c) (attività di animazione, attività ludico creative, di gestione del tempo libero e i servizi alberghieri) e d) (servizi accessori rispetto ai precedenti: ristorazione; lavanderia, pulizia e sanificazione, comprensivo della fornitura dei materiali e attrezzature occorrenti per la pulizia di tutti i locali, aree

esterne e pertinenze, manutenzione ordinaria degli immobili, delle pertinenze, degli impianti, delle attrezzature e degli automezzi messi a disposizione in comodato gratuito dalla Fondazione, compreso la fornitura di acqua, energia elettrica, combustibili per riscaldamento e materiali di consumo; trasporti degli utenti e spese degli automezzi affidati all'Impresa sociale in uso gratuito per l'esecuzione delle predette attività), che la Società erogherà:

A) nelle strutture residenziali agli utenti ricoverati nelle stesse;

B) nei centri diurni agli utenti non ricoverati nelle strutture residenziali, ma che sono "*bisognosi di protezione, assistenza e cura*". Chiede, inoltre, di conoscere il trattamento Iva applicabile ai servizi infermieristici di cui alla predetta lettera e), di fornitura di pasti agli utenti e operatori di cui alla predetta lettera f) e di pulizia e sanificazione dei locali e delle attrezzature di cui alla predetta lettera g), resi nei centri di riabilitazione diurni:

C) agli utenti ricoverati nelle strutture residenziali, previo trasporto in orario diurno;

D) agli utenti non ricoverati nelle strutture residenziali, ma che sono "*bisognosi di protezione, assistenza e cura*".

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La Fondazione ritiene che le prestazioni terapeutiche, di riabilitazione intensiva, estensiva e di mantenimento associate a programmi psicoeducativi con obiettivi abilitativi e di riabilitazione sociale e occupazionale alle prestazioni di socializzazione e psicologiche, di assistenza infermieristica, tutelare, aiuto alla persona; alle attività di

animazione, attività ludico creative, di gestione del tempo libero e ai servizi alberghieri nonché relativi servizi "accessori" (ristorazione, lavanderia, pulizia e sanificazione ecc.), resi agli utenti ricoverati nelle strutture residenziali, si applica il regime di esenzione Iva di cui all'articolo 10, n. 21, del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 (cfr. risoluzione n. 1/E del 8 gennaio 2002 e risoluzione n. 221/E del 1° luglio 2019, nonché la risposta n.221 pubblicata il 1° luglio 2011).

Secondo la Fondazione, il citato n. 21 si applica per tutte le sue strutture, non solo per le case di riposo;

al riguardo richiama la risoluzione n. 164/E del 25 novembre 2005, dove è stato precisato che *«le prestazioni rese da organismi "simili" sono esenti quando con le stesse si assicura l'alloggio eventualmente unito ad altre prestazioni considerate di fatto accessorie alla prestazione principale, a persone che per il loro status sono bisognose di protezione, assistenza e cura»*.

A parere dell'Istante, l'esenzione in esame avrebbe ad oggetto una prestazione unitaria che include sia la fornitura dei servizi principali che i servizi accessori rivolti ai soggetti ricoverati e ai soggetti ricoverati ma trasportati in orario diurno nei centri diurni purché ciò sia previsto dal contratto di *Global service*.

Con riferimento alle prestazioni terapeutiche, di riabilitazione intensiva, estensiva e di mantenimento associate a programmi psicoeducativi con obiettivi abilitativi e di riabilitazione sociale e occupazionale alle prestazioni di socializzazione e psicologiche, di assistenza infermieristica, tutelare, aiuto alla persona, alle attività di animazione, attività ludico creative, di gestione del tempo libero e i servizi alberghieri prestati nei centri di riabilitazione semiresidenziali diurni agli utenti non ricoverati

(quesito B) e ai "servizi infermieristici" e di "fornitura di pasti" resi agli utenti e operatori nonché di pulizia e sanificazione dei locali e delle attrezzature, nei centri diurni (quesito D), l'Istante ritiene applicabile il regime di esenzione previsto dal n. 18 del primo comma dell'articolo 10, in quanto «*detta esenzione IVA risulta fruibile, come emerge dalla prassi ministeriale consolidata, a prescindere dalla forma organizzativa della struttura che fornisce le medesime prestazioni, purché, ovviamente la direzione tecnica venga affidata ad un operatore abilitato all'esercizio delle prestazioni sanitarie, come previsto dall'Istante. Per cui, qualora il terzo (la Società strumentale) che assumerà contrattualmente l'obbligo nei confronti della Fondazione di rendere le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione e i "servizi ausiliari" di cui sopra, in possesso di detti requisiti, a parere dell'Istante le medesime prestazioni rientrano a tutti gli effetti nella esenzione innanzi richiamata (l'articolo 10, n.18, del predetto d.P.R. n. 633 del 1972)*».

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 10, comma primo, numero 21), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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, come chiarito dalla risoluzione 25 novembre 2005, n. 164/E, con riferimento al regime Iva applicabile alle prestazioni rese da una Residenza Sanitaria Assistenziale per Disabili (RSD), è stato precisato che l'elencazione contenuta nella predetta disposizione non è da intendersi tassativa e che le prestazioni rese da

organismi "*simili*" sono esenti quando con le stesse si assicura l'alloggio, eventualmente unito ad altre prestazioni considerate di fatto accessorie alla prestazione principale, a persone che per il loro status sono bisognose di "*protezione, assistenza e cura*" (cfr. risoluzione n. 188/E del 12 giugno 2002; Corte di Cassazione, sentenza n. 11353 del 3 settembre 2001).

Tale disposizione, 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.

Il regime di esenzione, inoltre, presuppone una gestione "*globale*" delle strutture ivi indicate e trova applicazione anche alle prestazioni rese da terzi, ancorché distintamente specificate, nell'ipotesi in cui si caratterizzano nella loro interezza e sostanzialità la gestione "*globale*" di una casa di riposo (cfr. risoluzione n. 1/E dell'8 gennaio 2002 e risoluzione n. 39/E del 16 marzo 2004).

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.

In particolare, la citata risoluzione n. 39/E del 2004 precisa che il regime di esenzione «*ha valenza oggettiva, nel senso che le prestazioni di servizi in essa elencate rientrano nell'esenzione dall'IVA a prescindere dalla natura giuridica del soggetto che le rende*» e che sono oggettivamente esenti le prestazioni rese da terzi presso una casa di riposo. Tale principio resta valido «*anche se distintamente specificate, sempre che le*

*stesse, nella loro interezza e sostanzialmente, caratterizzano la gestione globale della RSA, la cui titolarità (n.d.r. del servizio) rimane in capo "al soggetto appaltante" il quale si limita ad una mera attività di controllo ed indirizzo a garanzia della qualità e dell'interesse collettivo (cfr. anche risoluzione n. 290/E del 9 settembre 2002; risposta n. 221 pubblicata il 27 aprile 2022)».*

Nella fattispecie in esame, come risulta dal contratto di appalto (cfr. articolo 2 e allegato "v") oggetto dell'appalto è «*la gestione globale delle prestazioni sociosanitarie, terapeutiche, infermieristiche assistenziali rivolte all'utenza ricoverata nelle strutture residenziali della Fondazione e in particolare: 1) Nelle strutture di riabilitazione intensiva ed estensiva a carattere residenziale per disabili psicofisici e sensoriali "X" e "Y"; 2) Nella RSA Disabili "Z" autorizzata per 15.pl. 3) Nella Residenza Protetta per anziani "Casa di Riposo W "autorizzata per n. 25 p.l. oltre a n. 5 posti del centro diurno di I livello.*

*Per le suddette strutture l'IMPRESA SOCIALE dovrà erogare agli utenti ricoverati tutte le prestazioni terapeutiche, di riabilitazione intensiva, estensiva e di mantenimento associate a programmi psicoeducativi con obiettivi abilitativi e di riabilitazione sociale e occupazionale, di assistenza infermieristica, tutelare, aiuto alla persona, attività di animazione, attività ludico creative, di gestione del tempo libero e i servizi alberghieri».*

Alla luce della normativa e della prassi illustrata, nel caso di specie, si osserva quanto segue.

Con riferimento alle prestazioni rese nei confronti degli utenti ricoverati nelle strutture residenziali (quesiti A e C) si ritiene che la disposizione contenuta nel citato

articolo 10, primo comma, n. 21) del d.P.R. n. 633 del 1972 possa trovare applicazione per i servizi di cui alle lettere a), b), c), d), e), f) e g), oggetto del contratto di "*gestione globale*" affidata alla costituenda Impresa sociale, nelle strutture residenziali della *Fondazione* e nei centri di riabilitazione diurni previo trasporto dai centri residenziali.

Al riguardo, si rileva che lo spostamento fisico, in orario diurno, dell'utente ricoverato nella struttura residenziale, ove fruisce dell'alloggio, al centro diurno avviene sempre nell'ambito del medesimo contratto di *Global service* affidato alla Impresa sociale .

Per quanto riguarda i quesiti relativi alle prestazioni rese nei centri di riabilitazione diurni nei confronti dei soggetti non ricoverati (Quesiti B e D), si osserva che il n. 18 del primo comma del citato articolo 10 prevede che sono esenti dall'Iva «*le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministero della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze*».

Tale disposizione trova fondamento nell'articolo 132, paragrafo 1, lett. c), della direttiva del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, ai sensi del quale «*gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: [...] c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato [...]*».

In linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia Ue (cfr. sentenza 10 settembre 2002, C-141/00), con diversi documenti di prassi (cfr. risoluzione n.550555

del 27 dicembre 1989, risoluzione n. 119/E del 28 maggio 2003, risoluzione n. 39/E del 2004, risoluzione n. 87/E del 20 agosto 2010), è stato precisato che l'applicazione dell'esenzione Iva alle prestazioni sanitarie deve essere valutata in relazione alla natura delle prestazioni fornite, riconducibili nell'ambito della diagnosi, cura e riabilitazione, e in relazione ai soggetti prestatori, i quali devono essere abilitati all'esercizio della professione, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le rende.

Sotto il profilo soggettivo, la disposizione richiede la sussistenza in capo al prestatore dell'abilitazione all'esercizio della professione sanitaria, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto passivo che fornisce la prestazione (cfr. citata sentenza C-141/00 del 2002 e risoluzione n. 128/E del 20 dicembre 2011). Pertanto, solo le prestazioni mediche che sono poste in essere da operatori sanitari sottoposti alla vigilanza del Ministero della Salute ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie oppure sono elencate nel decreto ministeriale 17 maggio 2002 sono esenti dall'Iva ai sensi del citato articolo 10, primo comma, n. 18.

Ne consegue che, nel caso di specie, al ricorrere dei predetti requisiti oggettivi e soggettivi richiesti dalla norma in argomento, alle prestazioni di servizi di cui ai Quesiti B e D si applicherà il regime di esenzione dell'Iva ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 18 del 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. Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**