

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate, circolare numero 43 del 2 novembre 2004

Oggetto:

IVA. DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Art. 10, n. 27-ter). Prestazioni socio-sanitarie

Testo:

Pervengono numerosi quesiti concernenti il trattamento tributario, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, applicabile alle prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, rese in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni, da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza.

Le difficoltà interpretative riscontrate vertono essenzialmente sull'ambito applicativo dell'art. 10, n. 27-ter) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e discendono dalle numerose modifiche che detta disposizione ha subito nel tempo.

Evoluzione normativa

L'art. 10, n. 27-ter), del DPR n. 633 del 1972, nella formulazione vigente al 31 dicembre 1997, stabiliva l'esenzione dall'IVA per "le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'art. 41 della L. 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere".

L'art. 17, comma 38, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha stabilito che le parole "sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalti, convenzioni e contratti in genere" fossero sostituite dalla seguente: "direttamente".

L'art. 14, comma 1, lettera b), n. 5), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, apportando modifiche al n. 27-ter) sopra riportato, con l'inserimento, dopo le parole "o da enti aventi finalità di assistenza sociale" delle seguenti: "e da ONLUS" ha esteso alle medesime prestazioni rese dalle ONLUS il regime di esenzione dall'IVA.

Al riguardo nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 il Ministero delle finanze precisò, con riferimento alle ONLUS (ma con argomentazioni valide anche per gli altri enti previsti dalla disposizione in esame), che in forza della modifica apportata dal citato art. 17, comma 38, della legge n. 449 del 1997, "rientrano nella previsione di esenzione in esame le sole prestazioni socio-sanitarie che le ONLUS rendono ai soggetti appartenenti alle categorie menzionate nel citato art. 10, n. 27-ter), in esecuzione di un'obbligazione contrattuale assunta direttamente nei confronti dei soggetti interessati. Restano, invece, assoggettate all'IVA, con applicazione dell'aliquota ordinaria, le prestazioni di cui trattasi rese dalle ONLUS in favore delle predette categorie di soggetti svantaggiati ma in esecuzione di contratti d'appalto, convenzioni, contratti in genere stipulati o conclusi con soggetti terzi. Ad esempio resta esclusa dall'esenzione l'ipotesi in cui l'obbligo di rendere la prestazione socio-sanitaria sia assunto dalla ONLUS nei confronti di un Comune committente del servizio di assistenza socio-sanitaria."

L'art. 4 della legge 18 febbraio 1999, n. 28 (in vigore dal 9 marzo 1999), ha, infine, stabilito che "all'art. 10, n. 27-ter) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la parola "direttamente" è soppressa".

Pertanto il testo dell'art. 10, n. 27-ter) del DPR n. 633 del 1972, nella formulazione attualmente vigente, prevede l'esenzione dall'IVA per "le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei

minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'art. 41 della L. 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS".

Benchè la soppressione della parola "direttamente" dal testo della disposizione in esame non manifesti chiaramente la volontà del legislatore di ripristinare il testo previgente che prevedeva l'esenzione dall'IVA anche per le prestazioni ivi previste rese in forza di convenzioni o contratti di appalto, deve tuttavia convenirsi, alla luce di un esame sistematico della sofferta evoluzione normativa sopra illustrata, che il regime di esenzione attualmente previsto dal n. 27-ter dell'art. 10 del DPR n. 633 del 1972 possa estendersi alle prestazioni ivi indicate, rese dagli enti e organismi individuati dalla stessa disposizione (comprese le ONLUS), 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.

Come peraltro ribadito dall'Avvocatura Generale dello Stato nel parere n. Cs.29067/04 Sez.I, del 30 luglio 2004, richiesto dalla scrivente, la circostanza che il legislatore con l'art. 4 della legge 18 febbraio 1999, n. 28 non abbia reintrodotta la formula precedente ("sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere"), "non può essere fondatamente valorizzata per assumere una voluntas legis nel senso della persistente spettanza della esenzione alle sole prestazioni "dirette": e ciò in quanto ... alla formulazione attualmente vigente della disposizione in parola si è pervenuti attraverso la soppressione della previsione limitativa ("direttamente") inserita dalla legge n. 449/1997, di modo tale che l'or vigente n. 27-ter), proprio in base alla sua dizione letterale, non consente di essere letto come se la predetta soppressione non fosse stata operata".

Alla luce delle argomentazioni rappresentate, la scrivente precisa che nel regime di esenzione previsto dall'art. 10, n. 27-ter) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 rientrano le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, rese dagli organismi ed enti ivi specificati, comprese le ONLUS, in favore delle categorie di soggetti svantaggiati indicate dalla stessa norma, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere.

Devono intendersi pertanto superate le precedenti istruzioni impartite in difformità delle conclusioni sopra rappresentate.

Sarà cura delle Direzioni regionali assicurare l'esatto adempimento delle presenti istruzioni.