

10. AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEL REGIME IVA DI ESENZIONE, L'AGENZIA DISTINGUE TRA PRESTAZIONI SANITARIE E PRESTAZIONI SOCIO-ASSISTENZIALI

Con riferimento alle entità (associazioni, fondazioni, cooperative sociali, imprese sociali, ecc.) che operano in ambito sanitario, socio-sanitario e socio-assistenziale, non sempre risulta agevole definire il corretto ambito di applicazione delle specifiche ipotesi di esenzione previste dai punti 18) e 27-ter) dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972, considerato che le stesse "combinano" aspetti sia di carattere oggettivo che soggettivo ai fini della loro applicazione.

In particolare, sono ritenute meritevoli dell'applicazione della disciplina di esenzione ai sensi delle richiamate disposizioni:

- le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99, Testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. n. 1265/1934, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il MEF (punto 18);
- le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati 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, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41, Legge n. 833/1978, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale (punto 27-ter).

Recentemente, con la risposta alla istanza di interpello n.163/E/2025 l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affrontare il caso di una Fondazione il cui scopo e finalità prevalente è promuovere interventi e prestazioni sanitarie unitamente a iniziative nel settore dell'assistenza sanitaria e socio-sanitaria e che ha ottenuto l'accreditamento dalla Regione per lo svolgimento delle attività di cure domiciliari, stipulando un contratto di scopo per prestazioni a carico del Servizio Sanitario Nazionale (in breve SSN) per gli ultrasessantacinquenni.

Nell'ambito della citata attività di cure domiciliari (considerata socio sanitaria), sono previsti:

- interventi in solvenza (cioè a pagamento);
- interventi a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni

e vi rientrano:

- prestazioni mediche, infermieristiche, fisioterapiche, di assistenza psicologica erogate da soggetti iscritti ai relativi Albi;
- prestazioni della cura alla persona erogate da Operatori Socio Sanitari (in breve OSS), soggetti non iscritti in alcun Albo (prestazioni che rappresentano una parte minoritaria delle cure domiciliari, tali da potersi considerare accessorie alle prestazioni principali, che sono invece sanitarie).

Nel valutare il trattamento (di esenzione piuttosto che di imponibilità) applicabile alle 2 descritte tipologie di operazioni, l'Agenzia delle Entrate, fornisce valutazioni in merito ai criteri da seguire al fine di trattare la prestazione come "unica" (e quindi con il medesimo trattamento fiscale), piuttosto che 2 o più prestazioni autonome che devono essere pertanto valutate separatamente (ciascuna con il proprio trattamento fiscale).

Richiamando la precedente risposta a interpello n. 118/E/2020 l'Agenzia delle Entrate afferma che:

"Per decidere, ai fini dell'IVA, se una prestazione di servizi che è composta da più elementi debba essere considerata come una prestazione unica o come due o più prestazioni autonome che devono essere valutate separatamente, si deve tener conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva 77/388 discende che ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. (...)"

Non ravvisando, nel caso della Fondazione in precedenza descritto, la sussistenza di una prestazione prevalente rispetto ad altre a essa accessorie, apparendo tutte egualmente rilevanti, l'Agenzia delle Entrate conclude che le richiamate prestazioni di carattere sanitario e socio-assistenziali debbano essere valutate separatamente. Indi per cui ritiene che:

- alle prestazioni erogate dalla Fondazione per il tramite degli operatori abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie, sia nell'ambito di interventi in solvenza che a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni, sia applicabile l'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n.18), D.P.R. n. 633/1972;

- alle prestazioni rese dalla Fondazione per il tramite degli operatori socio-sanitari (OSS), sia nell'ambito di interventi in solvenza che a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni, non possa essere applicata l'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 18), D.P.R. n. 633/1972, non essendo gli OSS riconducibili a soggetti abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie;
- a tali ultime prestazioni non può neppure trovare applicazione l'ipotesi di esenzione prevista dal successivo n.27-ter) del citato art. 10, D.P.R. n. 633/1972, atteso che la Fondazione in questione non può essere qualificata come "ente avente finalità di assistenza sociale", in quanto, come dalla stessa dichiarato, le prestazioni dalla stessa svolte "vengano considerate prestazioni socio sanitarie da parte della sanità pubblica non con riferimento alla tipologia e alla prevalenza dei servizi svolti, ma solo al fatto che sono prestazioni da svolgersi presso l'abitazione del richiedente [...]; questo nulla toglie al fatto che la prestazione è e rimane quella della professione sanitaria.[...]"