

Chiarimenti dell'UE sul regime fiscale dei servizi socio sanitari e residenziali per le persone non autosufficienti

Autore: Milizia Giulia

In: Diritto tributario

La sentenza della Corte di Giustizia Europea (CGUE) C-151/13 del 27 marzo 2014 ha sancito che: <<l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari

- Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché l'articolo 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che un versamento forfettario, come il «forfait cure» di cui al procedimento principale, costituisce il corrispettivo delle prestazioni di cure effettuate a titolo oneroso da una struttura residenziale per anziani non autosufficienti a beneficio dei suoi residenti e rientra, a tale titolo, nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto>>.

Il caso. Una ditta francese che gestisce una struttura residenziale per anziani non autosufficienti (EHPAD), erogando i relativi servizi assistenziali, <<ha ritenuto che le somme ad essa versate dalla cassa di assicurazione malattia a titolo del «forfait cure» fossero escluse dal campo di applicazione dell'IVA e che, quindi, queste somme non dovessero essere prese in conto per determinare il pro rata di detrazione dell'IVA negli anni dal 2006 al 2008. Essa ha quindi effettuato una rettifica per gli anni in questione dell'imposta detraibile e ha chiesto alle autorità fiscali il rimborso di EURO

60

064>>. Infatti, a suo avviso, il sistema di calcolo di questo forfait non consentirebbe di qualificarlo come <<sovvenzione direttamente connessa al prezzo>>. In realtà <<

l'amministrazione fiscale ha fatto valere, in via principale, che il «forfait cure» deve essere inteso non come una sovvenzione, ma come un sistema di tariffazione e che il fatto che la tariffazione sia determinata sulla base delle necessità di cure non preclude la qualificazione di «prestazioni a titolo oneroso». In

subordine, tale amministrazione ha sostenuto, in particolare, che esiste un nesso diretto e immediato tra il versamento del «forfait cure» e le prestazioni fornite ai beneficiari. È pur vero che la prestazione non è necessariamente personalizzata, ma potrebbe esserlo. Inoltre, la società erogatrice avrebbe un obbligo legale di fornire le cure di cui trattasi, il cui prezzo non dovrebbe essere pagato né dai beneficiari delle cure, né essere proporzionale al valore di tali servizi» (C-151/13 annotata). Il Tribunale amministrativo adito ha quindi sollevato la seguente questione pregiudiziale, risolta dalla Corte come sopra indicato: «se l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, ripreso all'articolo 73 della direttiva [IVA], debba essere interpretato nel senso che il "forfait cure" versato dalle casse di assicurazione malattia alle [EHPAD], conformemente alle disposizioni dell'articolo L. 174-7 del code de la sécurité sociale, ed esentato dall'[IVA] in applicazione delle disposizioni dell'articolo 261, paragrafo 4, punto 1 ter, del [CGI], costituisce una sovvenzione direttamente connessa al prezzo delle prestazioni di cure fornite ai residenti e rientrante a tale titolo nel campo di applicazione dell'[IVA]» (ibidem). Il principio di diritto enunciato da questa sentenza, sebbene relativa ad una lite francese, vincola anche i giudici italiani, così come stabilito dalle recenti riforme processuali e delle fonti del diritto.

Quadro normativo comunitario. <<L'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva così recita:

«Sono soggette all'[IVA]:

1.

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4

L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva dispone quanto segue:

«All'interno del paese:

1.

La base imponibile è costituita:

a)

per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...) da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

5

L'articolo 13, parte A, paragrafo 1, della sesta direttiva elenca una serie di esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico. Gli Stati membri devono così esonerare, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, in particolare:

«b)

l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

c)

le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato».

6

La direttiva IVA, conformemente ai suoi articoli 411 e 413, ha abrogato e sostituito, dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva. Le disposizioni della direttiva IVA sono sostanzialmente identiche alle disposizioni corrispondenti della sesta direttiva.

7

Ai termini dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a)

le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c)

le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...».

8

L'articolo 73 della direttiva IVA, che ha sostituito l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, così recita:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

9

L'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva IVA sono così formulati:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

b)

l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

c)

le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato».

10

L'articolo 174, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Il pro rata di detrazione risulta da una frazione che presenta i seguenti importi:

a)

al numeratore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione a norma degli articoli 168 e 169;

b)

al denominatore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a detrazione.

Gli Stati membri possono includere nel denominatore l'importo delle sovvenzioni diverse da quelle direttamente connesse al prezzo delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 73».>> (ibidem).

Le prestazioni presso le strutture residenziali sono a titolo oneroso e, quindi, imponibili. La

CGUE rileva come spetti al giudice nazionale dirimere la lite, come la CGUE possa riformulare la questione pregiudiziale e desumere i principi del diritto comunitario <<che richiedono un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto della controversia di cui al procedimento principale (v. sentenza Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punto 58; sentenze Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, punto 17; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, punto 30, e Hawlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, punto 35)>> direttamente dalla motivazione del provvedimento di rinvio alla Corte stessa e dagli altri elementi forniti dal giudice nazionale. Nella fattispecie rileva

che, in base alle richiamate norme comunitarie, le prestazioni di servizi a titolo oneroso sono ritenute tali e, quindi, imponibili <<soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (v., in particolare, sentenze Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punto 39, e RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punto 24). D'altra parte, la Corte ha già giudicato che le sovvenzioni direttamente collegate al prezzo di un'operazione imponibile costituiscono solo una delle situazioni previste dall'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva e che, indipendentemente dalla situazione particolare in questione, la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita comunque da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato (v., in tal senso, sentenza Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, punti 23 e 25)>> (ibidem). L'articolo 73 della direttiva IVA, che ha novellato l'art.11, non ha apportato modifiche a quanto appena enunciato. << Inoltre, perché una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso» ai sensi di tale direttiva, non occorre che il corrispettivo di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di quest'ultima, ma il corrispettivo può essere versato da un terzo (v., in tal senso, sentenza Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, punto 56). La circostanza per cui nel procedimento principale il beneficiario diretto delle prestazioni di servizi di cui trattasi non è la cassa nazionale di assicurazione malattia che paga il forfait, ma l'assicurato, non è tale da interrompere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto>> (ibidem). In breve ai fini del nesso eziologico rileva la solo la << disponibilità permanente del prestatore di servizi di fornire e, all'occorrenza, le prestazioni di cure richieste dai residenti>>

a fronte di un corrispettivo, essendo irrilevante se stabilito a forfait o secondo altre modalità.

È palese che l'erogazione del servizio in questione è a titolo oneroso e quindi soggetto al pagamento dell'IVA. Si precisi, per correttezza d'informazione, che in base alle disposizioni menzionate comunitarie

ed alle nostre norme interne, quanto sopra si estende anche ai disabili, alle persone affette da disagio mentale e/o da dipendenze (alcol, sostanze stupefacenti etc.) che usufruiscano dei servizi socio-sanitari, assistenziali, riabilitativi e residenziali (o semiresidenziali) offerti dal nostro sistema sanitario (strutture pubbliche o convenzionate) o da privati.

<https://www.diritto.it/chiarimenti-dell-ue-sul-regime-fiscale-dei-servizi-socio-sanitari-e-residenziali-per-le-persone-non-autosufficienti/>