

## RISOLUZIONE N. 30/E



Direzione Centrale Normativa

**Roma, 3 aprile 2012**

**OGGETTO:** *Consulenza giuridica – Applicabilità dell’esenzione Iva alle società cooperative costituite fra soggetti esercenti l’attività sanitaria – Art. 10, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 10, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

### QUESITO

L’art. 132, par. 1, lett. f), della Direttiva comunitaria n. 2006/112/CE consente agli Stati membri di esentare “*le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un’attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all’esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l’esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza*”.

L’art. 10, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 recepisce la disposizione comunitaria stabilendo che “*Sono altresì esenti dall’imposta le*

*prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse” .*

In base al tenore letterale della richiamata disposizione nazionale, l'ambito soggettivo di applicazione dell'esenzione da IVA è limitato alle strutture consortili o con funzioni consortili.

Al riguardo, la Confederazione istante fa presente che i soggetti esercenti le professioni sanitarie non possono adottare lo schema associativo tipico del consorzio ovvero delle strutture societarie con funzioni consortili in quanto, secondo le disposizioni del codice civile, tale schema presuppone l'esercizio di attività d'impresa da parte dei consorziati o soci.

La Confederazione istante chiede di sapere se tale beneficio possa estendersi alle società cooperative costituite fra soggetti esercenti l'attività sanitaria - esente da IVA in base all'art. 10, primo comma, n. 18), del d.P.R. n. 633 del 1972 - che, pur non svolgendo attività consortile ai sensi dell'art. 2602 del codice civile, svolgano attività ausiliarie o strumentali rispetto a quelle sanitarie svolte dai propri soci.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE**

Ad avviso della Confederazione istante, il regime di esenzione previsto dall'art. 10, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica alle prestazioni di servizi che le società cooperative, costituite tra esercenti le professioni sanitarie, rendono ai propri soci.

Secondo la Confederazione, tale soluzione è coerente con l'art. 132, par. 1, lett. f), della Direttiva comunitaria n. 2006/112/CE che individua i soggetti beneficiari del regime di esenzione nelle "*associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente*". La *ratio* della disposizione comunitaria è, infatti, ravvisabile nell'esigenza di garantire a soggetti esercenti attività esenti che si associno in una autonoma struttura organizzativa, avente lo scopo di fornire ai propri associati servizi strumentali all'esercizio dell'attività esente, di ricevere tali servizi in esenzione da IVA, indipendentemente dalla forma associativa e organizzativa prescelta.

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

L'articolo 10, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, dispone che: "*Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all' articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all' articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse*". Come evidenziato dalla Confederazione istante, tale disposizione recepisce nell'ordinamento interno la disposizione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, secondo la quale gli Stati membri esentano "*le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso*".

*della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza".*

In linea generale, le strutture associative cui si riferisce la norma comunitaria sono quelle composte da associati che esercitano attività esente o non soggetta ad IVA, ai quali è normalmente rivolta l'attività dell'associazione.

La *ratio* del regime di esenzione, in particolare, è ravvisabile nell'esigenza di evitare che soggetti che svolgono attività esenti o non soggette ad IVA (a prescindere dal settore di attività in cui operano), qualora decidano di esternalizzare i servizi necessari e funzionali a tali attività (ad esempio, servizi amministrativi, gestione della contabilità, gestione dei beni strumentali e degli immobili), vengano penalizzati dall'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

In particolare, in base all'art. 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, le "*associazioni autonome di persone*" - persone che possono essere sia fisiche sia giuridiche - sono caratterizzate, oltre che dalla composizione della compagine sociale (gli associati, infatti, sono soggetti che svolgono attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi), da uno scopo istituzionale di supporto e di collaborazione rispetto all'attività esercitata dai singoli partecipanti.

In linea con la *ratio* ispiratrice di detto regime, il legislatore nazionale ha individuato, quali soggetti destinatari dell'esenzione, i consorzi (costituiti anche in forma societaria) e le cooperative con funzioni consortili in quanto - tenuto conto dei principi dell'ordinamento giuridico interno e, in particolare, degli schemi associativi tipici previsti dalla normativa nazionale - costituiscono strutture associative coerenti con le finalità dell'esenzione e assimilabili, sotto il profilo organizzativo, alle generiche "*associazioni autonome di persone*" individuate dalla norma esentativa comunitaria.

In base all'art. 2602 del codice civile, infatti, i consorzi assolvono ad una funzione strumentale in quanto sono strutture giuridicamente autonome, costituite tra imprenditori, al fine di coordinare le iniziative comuni per lo svolgimento delle

rispettive attività economiche. La medesima struttura associativa può essere, altresì, utilizzata da enti (ad esempio, enti locali) per lo svolgimento comune di attività istituzionali ovvero per l'acquisizione di servizi necessari a tal fine.

Il riferimento dell'art. 10, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, alle sole strutture associative di tipo consortile, per esigenze di conformità alla normativa comunitaria, non può, tuttavia, essere interpretato come discriminatorio rispetto ad altri schemi associativi autonomi costituiti al fine di rendere, al mero costo, servizi comuni agli associati, che svolgono attività esente o non soggetta ad IVA, funzionali all'esercizio dell'attività di ciascuno di essi.

Diversamente, infatti, si realizzerebbe l'effetto di gravare tale attività dell'onere dell'IVA, in funzione di scelte di tipo meramente organizzativo, in contrasto con la finalità perseguita dalla norma di esenzione comunitaria e verrebbe meno l'applicazione uniforme del regime di esenzione.

In tal senso, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E del 2009 ha precisato che al consorzio possono essere equiparate organizzazioni di origine comunitaria aventi finalità analoghe, quali i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) costituiti ai sensi dell'art. 3 del regolamento CEE 2137/85, i quali, in base a tale regolamento, devono svolgere un'attività che si ricollega a quella economica dei loro membri e che può avere soltanto un carattere ausiliario rispetto a quest'ultima. Secondo l'impostazione sopra prospettata, quindi, anche l'indicazione del GEIE deve ritenersi, evidentemente, avente carattere esemplificativo.

Ai fini dell'esenzione in argomento, si deve ritenere che non assuma rilievo la forma giuridica assunta dalla struttura associativa, bensì l'oggetto sociale della stessa, vale a dire la cooperazione all'attività esente o esclusa da IVA svolta dagli associati, che il legislatore nazionale ha individuato, a titolo esemplificativo, nello schema associativo tipico del consorzio.

Un'analogha funzione può, peraltro, essere assolta anche da strutture associative aventi una forma giuridica diversa da quella consortile, alle quali gli

associati demandino lo svolgimento di alcuni segmenti della propria attività economica.

Possono, quindi, essere comprese nell'ambito applicativo dell'art. 10, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, le società cooperative costituite tra soggetti esercenti l'attività sanitaria, oggetto dell'istanza in esame, al fine di fornire al socio professionista i servizi che consentono o facilitano l'attività sanitaria prestata dal professionista.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE