



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COUNITATIO - DIPIC**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**"REGIME FISCALE IVA DELLE PRESTAZIONI SANITARIE NELLE
AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI

LAUREANDO/A: JASMINE MICHELINI

MATRICOLA N. 1122954

ANNO ACCADEMICO 2018-2019

Indice

INTRODUZIONE.....	1
1. Il Servizio Sanitario Nazionale.....	1
2. Aziende Sanitarie Locali (ASL).....	2
3. Modello Organizzativo di un'azienda sanitaria pubblica.....	3
CAPITOLO 1	4
Prestazione di servizi con indicazione di quelle esenti e focus nel calcolo del pro-rata.....	4
1.1 Prestazione di Servizi.....	4
1.2 Operazioni Esenti.....	5
1.3 Pro-rata.....	9
CAPITOLO 2	13
Prestazioni Sanitarie.....	13
2.1 Prestazioni sanitarie e commerciali	13
2.2 Prestazioni sanitarie non rilevanti ai fini IVA: il caso delle prestazioni non terapeutiche..	16
2.3 Le prestazioni sanitarie rese da un Organismo pubblico e dai liberi professionisti intramuraria	18
2.4 Il regime euro-unitario.....	19
2.5 Prestazioni rese da aziende sanitarie a favore di soggetti residenti in paesi extraeuropei..	22
CAPITOLO 3	23
Pagamento delle fatture	23
3.1 Lo Split Payment.....	23
3.2 Reverse Charge – Confronto con lo Split Payment.....	27
CONCLUSIONE.....	31
BIBLIOGRAFIA.....	32

INTRODUZIONE

Le aziende sanitarie pubbliche del nostro paese fanno parte del Servizio Sanitario Nazionale (SSN), più nello specifico si hanno le aziende sanitarie locali regione per regione. Le aziende sanitarie pubbliche offrono servizi di pubblica utilità e per questo sono considerate Enti e non società. Nonostante questa denominazione le aziende sanitarie incorrono in prestazioni sanitarie e non; le ultime citate sono dette commerciali e sono svolte a scopi non concerni le finalità principali dell'azienda sanitaria pubblica.

L'imposta sul Valore Aggiunto è un'imposta sui consumi, per questo grava sul consumatore finale. Il professor Mauro Beghin¹ enuncia che per consumatore finale si intende quel soggetto che “acquista beni e servizi da utilizzare in proprio,..., privo di contatto con un qualsiasi contesto produttivo”. In questo senso si cerca di assicurare la neutralità del tributo, il cui peso colpisce quel soggetto che dimostra forza economica.

Nel seguente elaborato si fa particolare riferimento al Decreto del presidente della Repubblica numero 633 del 1972. Le prestazioni sanitarie, in linea generale, non sono considerate rilevanti ai fini IVA. Per questo motivo l'elaborato inizia con l'analisi dell'articolo 3 e il significato di prestazione di servizi, procedendo successivamente all'esame di quelle operazioni ritenute esenti dal medesimo Decreto e un breve accenno al metodo del pro-rata. L'elaborato continua ponendo a confronto le prestazioni sanitarie e commerciali effettuate dalle aziende sanitarie, con vari esempi quali le prestazioni intramurarie o le prestazioni non terapeutiche. In seguito si prende in considerazione in regime dell'Unione Europea in tale materia e come si procede in ambito extracomunitario. Infine analizzo il meccanismo dello Split Payment, utilizzato dagli enti pubblici a confronto con il meccanismo del Reverse Charge.

Prima di iniziare con l'analisi precedentemente descritta, mettiamo in luce la denominazione di azienda sanitaria.

1. Il Servizio Sanitario Nazionale

Il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) fu introdotto nel 1978 con un legge.

Lo scopo principale è garantire a tutti i cittadini un servizio di tutela della salute; più precisamente esso si focalizza sul mantenimento e sull'eventuale recupero della stessa, senza alcuna distinzione.

Il SSN si attiene inoltre a quanto previsto dall'articolo 32 della Costituzione, tutelando, come già accennato precedentemente, la salute.

Il SSN è formato da una serie di organi. Essi sono il Ministero della Salute (principale organo), l'Istituto superiore di Sanità, il Consiglio Superiore della Sanità, l'Agenzia Nazionale per il

¹ “Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza” a cura del professor M.Beghin 2° Ed.

Farmaco, l'istituto per la prevenzione e sicurezza del lavoro e gli istituti Zooprofilattici Sperimentali.

Il Ministero redige un Piano sanitario nazionale per provvedere alla salute pubblica. Il Piano dev'essere approvato dal Parlamento.

All'interno del Piano si hanno le linee guida da seguire per operare al meglio. Il Ministero deve definire gli obiettivi da raggiungere, l'importo del fondo destinato alla sanità e quanto di tale fondo è distribuito ad ogni Regione attraverso una ripartizione adeguata.

Sempre di competenza del Ministero è il controllo e la verifica dell'operato per assicurarsi che gli obiettivi siano stati raggiunti.

Infine le Regioni utilizzano il fondo sanitario per erogare un servizio sanitario attraverso una rete di Aziende Sanitarie Locali (ASL).

2. Aziende Sanitarie Locali (ASL)

Le ASL nascono nel 1992 con la riforma del SSN. Ciò avviene attraverso un Decreto Legislativo (n°502). La normativa attribuisce alle aziende sanitarie nazionali delle precise caratteristiche, ovvero: “personalità giuridica pubblica, autonomia organizzativa, autonomia amministrativa, autonomia patrimoniale, autonomia contabile, autonomia gestionale e autonomia tecnica”.

Tali caratteristiche sono state sostituite attribuendo alle ASL personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale².

L'obiettivo principale delle Aziende Sanitarie Nazionali è quello di assicurare i Livelli Essenziali di Assistenza (LEA) alla popolazione residente nel territorio in cui opera. Secondo il Ministero della Salute i LEA sono “le prestazioni e i servizi che il Servizio sanitario nazionale è tenuto a fornire a tutti i cittadini, gratuitamente o dietro pagamento di una quota di partecipazione (ticket)”.

Le ASL adempiono ai propri oneri attraverso strutture pubbliche o attraverso strutture private convenzionate, quali istituti di ricovero o case di cura.

Le ASL sono gestite attraverso delle articolazioni quali il Distretto Sanitario di Base (DSB) oppure i Presidi Ospedalieri.

La norma esercita una presunzione secondo la quale tali attività svolgono come principali le prestazioni sanitarie. La presunzione le considera non soggette ad imponibile IVA, così come le prestazioni accessorie facendo riferimento ad un concetto di “non commerciabilità”

² D.Lgs. 517/93 e successivamente D.Lgs.229/99

3. Modello Organizzativo di un'azienda sanitaria pubblica

La struttura ordinaria di un'azienda sanitaria pubblica è data dal Dipartimento sanitario introdotto obbligatoriamente nel 1978.

Esso si articola in strutture definite dal Ministero della Salute come “semplici, complesse, affini e complementari”. Esse sono indipendenti e autonome pur avendo uno scopo comune.

In base allo scopo che perseguono vi sono dipartimenti ospedalieri, misti o territoriali.

Le funzioni dei vari dipartimenti sono quelle di definire gli obiettivi e i programmi da perseguire attraverso una distribuzione ottimale delle risorse.

Nelle aziende sanitarie pubbliche coesistono due infrastrutture organizzative, quella funzionale e quella territoriale. La struttura funzionale è costituita dai dipartimenti, mentre quella territoriale è costituita dai distretti.

I Distretti Sanitari si avvalgono dei Dipartimenti per garantire la tutela della salute a tutti i cittadini attraverso l'erogazione di servizi competenti.

CAPITOLO 1

Prestazione di servizi con indicazione di quelle esenti e focus nel calcolo del pro-rata

1.1 Prestazione di Servizi

Il D.P.R. numero 633 del 1972 tratta dell'imposta sul valore aggiunto. L'articolo 3 enuncia e spiega il concetto di prestazioni di servizi. Sono considerate quindi prestazioni di servizi tutte le operazioni eseguite “verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”.

Onde evitare problemi interpretativi la normativa ha premura di indicare quelle prestazioni che sono considerate di servizi. Questa elencazione si ha in quanto anche le prestazioni effettuate dall'imprenditore per ragioni estranee alla finalità prima dell'impresa possono essere considerate di servizi, se eseguite in cambio di un corrispettivo e se il valore di ciascuna di esse è superiore a cinquantamila lire. L'articolo quindi precisa che sono prestazioni di servizi:

1. “le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili”;
2. “le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti”;
3. “i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente”;
4. “le somministrazioni di alimenti e bevande”;
5. “le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto”.

L'articolo continua precisando alcune prestazioni che non sono considerate di servizi se sono utilizzate dall'imprenditore per fini propri. Queste sono le somministrazioni nelle mense aziendali, le prestazioni di trasporto ed educative, di assistenza sociale e sanitaria e servizi pubblicitari per enti o associazioni³. L'articolo 3 chiarisce anche quali prestazioni non sono considerate in alcun caso prestazioni di servizi. Non sono prestazioni di servizi “le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari,..., e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale”⁴; l'articolo del Decreto del Presidente della

3 Tali enti devono essere “senza scopo di lucro, perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale”

4 Ad esclusione delle prestazioni ai numeri 5) e 6) dell'art. 2 della L. 22 aprile 1941, n. 633, ovvero 5) “i disegni e le opere di architettura”; 6) “le opere d'arte cinematografica, muta o sonora”.

Repubblica continua enunciando che anche i prestiti obbligazionari non sono considerati prestazioni di servizi. La lettera c) del seguente articolo esclude dalle prestazioni di servizi le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro⁵; “le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda”⁶ e le vendite assoggettate a “terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni”⁷.

Ancora non costituiscono prestazioni di servizi le attribuzioni e i trasferimenti di beni a seguito di “fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti a condizione che il soggetto incorporante o risultante dalla fusione, dalla scissione, dalla trasformazione o da analoghe operazioni abbia diritto ad esercitare la detrazione totale dell'imposta nei modi ordinari”. Non sono prestazioni di servizi quelle di mandato e mediazione eseguite a favore dei diritti d'autore e ai prestiti obbligazionari.

Infine la norma esclude dalle prestazioni di servizi tutte quelle prestazioni eseguite per mettere in atto spettacoli o show. Il Ministero delle Finanze enuncia che l'esclusione si estende a coloro che hanno organizzato tali eventi ma “nel limite massimo del 5% dei posti del settore, secondo la capienza del locale o del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità”; “dal Comitato olimpico nazionale italiano e federazioni sportive che di esso fanno parte”; “dall'Unione nazionale incremento razze equine”; “dall'Automobile club d'Italia e da altri enti e associazioni a carattere nazionale”.

1.2 Operazioni Esenti

L'articolo 10 del D.P.R. numero 633 del 1972 offre una delucidazione in merito alle operazioni che non sono soggette all'IVA, dette operazioni esenti.

Anzitutto il dizionario Treccani riporta che esenzione è un “privilegio che dispensa da qualche obbligo comune”. In questo senso si può pensare ad esempio all'esenzione da alcuni tributi, dall'imposta oppure un esempio più semplice lo si può avere con l'esenzione dalle tasse scolastiche/universitarie. Nel nostro caso facciamo riferimento all'esenzione fiscale, ovvero dell'imposta sul valore aggiunto. Essa non si deve confondere con il termine esclusione (sempre a livello fiscale). Il primo termine è una diminuzione del carico dell'imposta derogando l'ordinario sistema di detrazione.

Mentre l'esenzione è una deroga, l'esclusione deriva da disposizioni del legislatore che pone dei limiti all'applicabilità dell'imposta. Le operazioni escluse o fuori campo IVA sono ritenute non

⁵ Lettera a) terzo comma, art.2 D.P.R. 633/72

⁶ Lettera b) terzo comma, art.2 D.P.R. 633/72

⁷ Lettera c) terzo comma, art.2 D.P.R. 633/72

imponibili in partenza in quanto non si verifica la realizzazione del presupposto.

Le operazioni esenti sono invece delle agevolazioni fiscali nelle quali non si addebita l'imposta al consumatore finale in quanto non si vuole far carico alla collettività un costo (quello delle prestazioni sanitarie) che è soggetto ad una disciplina di “favor fiscale”. In riferimento a ciò il carico fiscale si trasla su coloro che effettuano il servizio e si ha un'interruzione alla ordinaria detrazione in capo all'operatore economico⁸.

Le operazioni prese in considerazione sono espressamente previste dalla normativa e sono esonerate dal campo di applicazione IVA per ragioni sociali, per esempio prestazioni sanitarie o culturali, tecniche o di equilibrio della tassazione per garantire la neutralità del tributo. Quest'ultima ragione può sussistere nel caso di operazioni soggette ad altre imposizioni fiscali.

Nonostante ciò codeste operazioni soddisfano tutti i presupposti IVA⁹, quindi danno luogo ad una serie di adempimenti tra cui la fatturazione, l'annotazione nei registri e la dichiarazione.

Vi sono due possibilità per procedere, in relazione al compimento di sole operazioni esenti IVA previste nell'articolo 10 oppure sia di operazioni esenti che di operazioni soggette ad IVA.

Nel primo caso quando si è di fronte ad operazioni esenti IVA l'imposta non sarà mai detratta, nel secondo invece se procede con il meccanismo del pro-rata di detraibilità.

L'articolo elenca un gran numero di operazioni suddivise in queste categorie:

1. prestazioni sanitarie;
2. prestazioni socio-sanitarie
3. attività educative e culturali;
4. operazioni relative a riscossione di tributi¹⁰;
5. esercizio di giochi e scommesse;
6. prestazioni di mandato e mediazione;
7. operazioni in oro;
8. alcune operazioni immobiliari;
9. operazioni di finanziamento e gestione di crediti
10. assicurazioni.

⁸ Sostenuto nel testo “Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza” a cura di M.Beghin

⁹ Il primo presupposto è quello oggettivo cioè l'operazione dev'essere determinata prestazione di servizi o cessione di beni per essere rilevante ai fini IVA. Il secondo presupposto è il soggettivo, ovvero l'operazione deve operare nell'esercizio dell'impresa o di arte e professione. L'ultimo è la territorialità, in quanto l'operazione dev'essere svolta nel territorio italiano.

¹⁰ “le operazioni relative alla riscossione dei tributi, comprese quelle relative ai versamenti di imposte effettuati per conto dei contribuenti, a norma di specifiche disposizioni di legge, da aziende e istituti di credito”.

I primi due punti sono presi in esame anche nel Codice del terzo settore.

Il primo punto prende in considerazione le prestazioni sanitarie. L'articolo 10 al punto 18 enuncia che sono esenti “le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza”. Un altro esempio lo si ha con il numero 27-ter che sostiene che sono sanitarie e quindi esenti “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, 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'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS”. Sono esenti anche le cessioni di organi, sangue, latte e plasma.

Punto essenziale per godere dell'esenzione per le prestazioni sanitarie è dato da colui che esercita la prestazione. L'esenzione spetta a quelle prestazioni rese da persone fisiche, ovvero da personale specializzato, quindi si deduce che non ha rilevanza la forma giuridica assunta da coloro che le erogano. La Corte di Giustizia UE ha chiarito tale questione con la sentenza del 10 settembre 2002¹¹. Tale sentenza stabilisce che sono considerate esenti le prestazioni in base alla loro natura oggettiva e non è necessaria una particolare forma giuridica del soggetto che ne beneficia. Le uniche condizioni stabilite dalla Corte di Giustizia sono che esse siano prestazioni mediche e che siano rese da un soggetto qualificato, attribuendo importanza alla riduzione dei costi delle spese mediche per assicurare ad un numero maggiore di utenti la possibilità di usufruire dei servizi di tutela alla salute¹².

Il secondo punto da prendere in esame riguarda le prestazioni assistenziali o socio-sanitarie. Esse hanno lo scopo di supportare quelle categorie di soggetti ritenuti “deboli”, per esempio coloro che hanno problemi di disabilità. Gli esperti prevedono che le condizioni per ottenere l'esenzione si estendono sia al beneficiario che all'erogatore. Per quanto riguarda il beneficiario dev'essere un soggetto svantaggiato, tassativamente previsto dalla normativa.

I soggetti abilitati all'erogazione di tali prestazioni con regime IVA d'esenzione sono gli organismi di diritto pubblico, le istituzioni sanitarie riconosciute¹³ che erogano assistenza pubblica, gli enti con finalità l'assistenza sociale¹⁴ e infine gli enti del Terzo settore non commerciali. Per organismo di

11 Causa C-141/00 tra la Corte federale delle finanze tedesca e l'azienda Kügler

12 “Prestazioni sanitarie e assistenziali tra regime di esenzione IVA e Codice del Terzo settore” a cura di Fabrizio papotti

13 Legge n.833 del 23 dicembre 1974,art.41

14 Nel passato era necessaria un'analisi dello statuto dell'ente e dell'attività svolta, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs n.117/2017 si fa riferimento al Codice del Terzo settore

diritto pubblico si intende “qualsiasi organismo, anche in forma societaria, istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale; avente capacità giuridica; la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato...”¹⁵.

Necessita una precisazione per quanto riguarda le prestazioni assistenziali rese dalle cooperative sociali. Con la legge di Stabilità del 2016 è stata introdotta una nuova aliquota del 5% applicabili alle suddette prestazioni se effettuate “nell’interesse generale della comunità alla promozione umana e all’integrazione sociale dei cittadini”. I destinatari della predetta aliquota sono coloro citati nell’articolo 27-ter del D.P.R. 633/72, che raggruppa un numero più rilevante di soggetti rispetto alla precedente aliquota del 4%¹⁶.

Passando alle attività educative e culturali possiamo trovare come esenti tutte le prestazioni didattiche eseguite per “la formazione, l’aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale” se effettuate da istituti riconosciuti dallo Stato.

Sono esenti anche alcune prestazioni accessorie a quelle educative quali il vitto e alloggio che alcune scuole, università e istituti forniscono ai propri studenti, incluso il passaggio di tutto quel materiale che può essere utile. Secondo il numero 21) sono esenti “le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie”. La normativa concerne all’ambito culturale esenta le prestazioni delle “biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili”.

Il Decreto del Presidente della Repubblica cataloga come esenti quelle operazioni eseguite nell’esercizio di giochi e scommesse. Degli esempi possono essere il gioco del lotto e le lotterie, oppure le scommesse a fronte di competizioni e concorsi.

L’articolo continua considerando esenti le operazioni di mandato e mediazione in base a quanto previsto dal punto 9 del suddetto articolo 10.

Sono esenti le operazioni di oro cui cessioni e scambi. Non rientrano nelle prestazioni rilevanti ai fini IVA quelle poste in essere dai soggetti che producono, trasformano o commerciano oro da investimento¹⁷.

15 Art. 3, n. 26 del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 e nell’allegato III

16 “Prestazioni sanitarie e assistenziali tra regime di esenzione IVA e Codice del terzo settore” a cura di Fabrizio Papotti

17 Per oro da investimento si intende:

“a) l’oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell’oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli”;

“b) le monete d’oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera del 80 per cento il valore sul

Infine nell'ultima categoria di operazioni esenti si hanno alcune operazioni immobiliari.

Le aziende del SSN possono ricavare dei canoni da aree edificabili (parcheggi) concesse a terzi, i cui proventi sono da assoggettare ad IVA. Meno chiara è la posizione delle cessioni di fabbricati o terreni da parte di un'azienda del SSN. Gli studiosi sostengono che in merito a questa questione vi sono innumerevoli decisioni, spiccano tra queste tre principali orientamenti. Il primo prevede che la cessione è esente se l'immobile è utilizzato per lo svolgimento di attività istituzionali, al contrario la compravendita sarà soggetta all'imposta anche se l'ente non persegue scopi di lucro. La seconda teoria si concentra sull'uso a cui è destinato l'immobile ceduto. Se il compratore utilizza l'immobile per attività commerciali, allora è soggetto ad IVA. L'ultimo orientamento distingue l'immobile in strumentale o non strumentale. La cessione non è soggetta all'applicazione dell'imposta se l'immobile è ritenuto strumentale per l'attività istituzionale da svolgere¹⁸. Il legislatore, così come gli specialisti, fa riferimento al primo orientamento¹⁹.

È importante sottolineare anche che tali esenzioni “non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese soggette ad IVA”²⁰, in quanto è punto essenziale per la Comunità Europea la parità di trattamento.

1.3 Pro-rata

Secondo quanto previsto dall'articolo 19 del Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972 l'imposta riguardante l'acquisto o l'importazione di beni e servizi pertinenti ad operazioni esenti o non suscettibili all'imposta non è detraibile, salvo quanto disposto nell'articolo 19-bis²¹. La normativa quindi limita il diritto alla detrazione.

Sono escluse dal calcolo del pro-rata le operazioni oggettivamente esenti²² quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo anche se esercitate da enti pubblici; esse determinano l'indetraibilità del tributo secondo un criterio di imputazione specifica.

Il problema si pone per quelle tipologie di operazioni di tipo “promiscuo” connesse a diverse tipologie di operazioni a valle, per le quali non è identificabile l'appartenenza all'area dell'imponibilità, dell'esenzione o dell'esclusione. I soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti come nel caso delle prestazioni sanitarie non possono portare in detrazione l'IVA riguardante gli acquisti di beni e servizi, invece per i soggetti che effettuano sia operazioni esenti che operazioni che danno diritto a detrazione questa è limitata in base al pro-rata.

mercato libero dell'oro in esse contenuto”.

18 “L'IVA e l'imposta di bollo nelle aziende sanitarie del Servizio sanitario nazionale: le attività commerciali” a cura di Pier Paolo Balzamo

19 “La fiscalità delle Aziende sanitarie locali” a cura di Mario Cardillo e Mario Morlacco

20 Art. 132 comma 1 Direttiva 2006/112/CE

21 Rettifica della detrazione

22 Art 4 comma 5 D.P.R. 633/72.

Il pro-rata è la percentuale di detraibilità per coloro che effettuano attività od operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed attività od operazioni esenti. Applicando tale percentuale all'IVA sugli acquisti di beni e servizi, il contribuente ottiene l'imposta detraibile in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

Il meccanismo del "pro-rata" di detraibilità ha lo scopo di semplificare la determinazione della parte d'imposta detraibile in relazione ai beni e servizi utilizzati promiscuamente sia per l'effettuazione di operazioni imponibili che esenti. La finalità della norma è quella di consentire al contribuente che abbia effettuato operazioni imponibili e operazioni esenti il diritto alla detrazione dell'imposta concerne gli acquisti o importazioni, o a lui addebitata dai fornitori a titolo di rivalsa, solo limitatamente alla parte imputabile in proporzione alle operazioni imponibili e alle operazioni assimilate a queste, sempre che siano effettuate nel periodo d'imposta.

Secondo quanto esposto dalla norma, la detrazione limitata in base al criterio del metodo del pro-rata trova applicazione qualora il contribuente effettui:

1. "attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto di detrazione ed attività esenti";
2. "operazioni imponibili o assimilate ed operazioni esenti in forma sistematica" (un esempio sono le case di cura).

Più nel dettaglio costituiscono operazioni che danno diritto alla detrazione ai fini del pro rata, in quanto "assimilate" alle operazioni imponibili e incluse tra le operazioni "OA"²³ le operazioni non imponibili (artt. 8, 8-bis, 9, 38-quater, 71 e 72 del DPR 633/72), le operazioni intracomunitarie (artt. 40 e 41 del DL 331/93), operazioni fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale, le quali, qualora effettuate nel territorio dello Stato, attribuirebbero il diritto alla detrazione e infine le operazioni in regime di cui all'art. 74 co. 1 del DPR 633/72.

Sono presenti discipline particolari nel caso il contribuente applichi il pro-rata ad operazioni esenti cui operazioni di crediti, finanziamenti, assicurative o locazioni esenti.

Se queste operazioni non concorrono alla formazione dell'attività propria dell'impresa²⁴, ma sono accessorie ad operazioni imponibili non influenzano la percentuale di detraibilità.

Il criterio del pro-rata non si applica quando il contribuente esercita attività imponibili, assimilate e sporadiche o occasionali operazioni esenti, oppure nel caso di attività esenti e sporadiche o occasionali operazioni imponibili o assimilate. Quindi l'esercizio occasionale di un'attività anche se

²³ operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini della detrazione

²⁴ Per attività propria dell'impresa si intende quella "compresa nell'ordinaria sfera d'azione dell'impresa che realizza l'oggetto proprio e istituzionale della stessa, con esclusione di quelle operazioni che risultino svolte non in via principale, ovvero non direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria ed occasionale"

soggetta ad IVA, non da luogo all'applicazione del metodo pro-rata. Condizione necessaria è lo svolgimento di una vera e propria abituale attività caratteristica.

Più in particolare l'Agenzia delle entrate nella Risoluzione del 5 aprile 2011 n° 41/E afferma che restano escluse dal calcolo del pro-rata, le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9), dell'art. 10, “quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo d'imposta, sono effettuate nell'ambito dell'attività occasionale e nel caso in cui sono accessorie alle operazioni imponibili”.

In aggiunta ai sensi dell'art. 19-bis comma 2 del DPR 633/72 non si tiene conto ai fini del calcolo del pro rata e di conseguenza devono essere sottratte dalle operazioni "OI"²⁵ nel calcolo le cessioni di beni ammortizzabili, i passaggi interni di beni tra attività separate ex art. 36 comma 5 del DPR 633/72 (l'esclusione interessa sia il numeratore che il denominatore) e le operazioni fuori campo IVA di cui all'art. 2 comma 3 lett. a)²⁶, b)²⁷, d)²⁸, f)²⁹ del DPR 633/72.

Inoltre, sono escluse dal computo del pro rata e, dunque, devono essere escluse dalle operazioni "OE"³⁰ nel denominatore del rapporto di cui sopra, le cessioni di beni acquistati senza diritto alla detrazione integrale dell'imposta (esenti IVA ai sensi dell'art. 10 comma 1 numero 27-quinquies del DPR 633/72³¹).

Con la medesima Risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha precisato in via di principio che “le operazioni di natura finanziaria, finalizzate al raggiungimento degli scopi sociali, non possono essere qualificate come attività proprie dell'impresa, ma devono essere piuttosto qualificate come rese a supporto di detta attività e tendenti alla più proficua realizzazione economica della medesima”.

La determinazione del pro-rata si ha con il rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione effettuate nell'anno e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nello stesso anno.

Il rapporto è stato schematizzato con la Circolare Ministeriale numero 328 del 24/12/1997 mediante la formula del “il meccanismo del pro-rata di detraibilità dell'IVA”. La formula enuncia che: $\text{pro-rata} = (OI + OA) / (OI + OA + OE)$, nella quale:

25 Operazioni imponibili

26 le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro

27 le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda

28 le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati

29 i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti, a condizione che il soggetto incorporante o risultante dalla fusione, dalla scissione, dalla trasformazione o da analoghe operazioni abbia diritto ad esercitare la detrazione totale dell'imposta nei modi ordinari

30 Operazioni Esenti

31 le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta

- OI = operazioni imponibili;
- OA = operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini della detrazione;
- OE = operazioni esenti.

Coloro i quali effettuano sia attività esenti (quindi senza diritto di detrazione) sia attività imponibili e assimilate (con diritto di detrazione) non devono procedere ad alcuna distinzione negli acquisti dei beni e dei servizi secondo la loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, ma detraggono l'imposta applicando agli acquisti medesimi una percentuale unica di detrazione risultante dal calcolo precedente.

Il calcolo del pro-rata è effettuato in via definitiva solo alla fine del periodo d'imposta, riferito all'anno solare, quando risulta noto l'effettivo volume delle operazioni imponibili ed esenti.

Nonostante ciò durante l'anno deve tuttavia applicarsi, in via provvisoria e salvo conguaglio, la percentuale di pro-rata calcolata per l'anno precedente. Nel caso di inizio dell'attività, la percentuale deve essere stimata in modo presuntivo ed applicata su ciascuna operazione di liquidazione periodica dell'imposta.

CAPITOLO 2

Prestazioni Sanitarie

2.1 Prestazioni sanitarie e commerciali

Le aziende che operano nel settore sanitario esercitano operazioni commerciali ed istituzionali. Tale qualifica non è facile. È importante delimitare tale campo in quanto le operazioni istituzionali sono soggette al regime di esenzione e ad un diverso regime di detrazione (pro-rata).

L'articolo 4 del D.P.R. 633/72 fa riferimento ad uno schema logico. In primo luogo si fa riferimento all'ente pubblico che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; successivamente si fa riferimento a quegli enti che hanno per oggetto principale attività di finalità istituzionali ben precise, e al margine di queste, svolgono altre attività non istituzionali, che possono essere commerciali o meno. Il suddetto articolo enuncia che “sono rilevanti ai fini dell'imposta le sole cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali”.

Le attività istituzionali sono quelle che danno luogo ad entrate oppure uscite legate agli obiettivi dell'Ente e alla sua ragione sociale, senza finalità di profitto.

L'attività istituzionale non configura tra quelle di cui gli artt. 2135 – 2195 del Codice Civile.

Se invece l'attività rientrasse nei suddetti articoli, vi sono due possibilità da valutare. Per primo, se oggettivamente non sussiste il requisito dell'abitudine l'attività non è rilevante ai fini IVA. Nel secondo caso se si può oggettivamente sostenere la sussistenza del requisito dell'abitudine dell'attività, essa è rilevante ai fini IVA.

Per attività Commerciali si intendono tutte quelle attività che danno luogo a entrate ed uscite non pienamente attinenti alla sfera sociale dell'organizzazione. Queste attività in genere sono di natura commerciale e rivolte a soggetti esterni. Il comma 5 del suddetto articolo 4 dispone che alcune attività devono essere considerate come commerciali secondo quanto previsto dal Codice Civile, in quanto la norma le considera oggettivamente commerciali.

Queste attività sono:

- cessione di beni nuovi per la vendita;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- gestione di fiere ed esposizione di carattere commerciale;
- gestione di spacci aziendali, di mense e somministrazioni di pasti;
- trasporto e deposito di merci;
- trasporto di persone;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, presentazioni alberghiere o di alloggio;
- pubblicità commerciale;

- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

La conseguenza a ciò è che sono rilevanti ai fini IVA.

Le prestazioni commerciali possono essere anche a fine strumentale per il reperimento dei mezzi finanziari per l'esercizio dell'attività statutaria.

Gli esperti affermano che le attività di qualifica istituzionale svolte da aziende che effettuano in via prevalente prestazioni sanitarie a carico dello Stato, in qualche caso soggette al pagamento di quote di partecipazione, sono da considerarsi ai fini IVA non commerciali se gratuite e coperte dai contributi regionali in quanto manca il presupposto soggettivo (ovvero non è esercizio di impresa). Al contrario sono considerate commerciali se l'utente è soggetto al pagamento di un corrispettivo, e se non sono svolte con la veste di pubblica utilità³².

Le attività non commerciali sono tutte quelle svolte in conformità alle finalità istituzionali. Se sono previste somme che gli utenti devono versare, non concorrono alla formazione del reddito, ma sono considerate quote o contributi associativi (ticket). Tali contributi, da noi conosciuti come ticket non sono un corrispettivo, bensì una tassa versata per il servizio ricevuto.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti degli utenti, verso il pagamento di corrispettivi specifici, anche se in conformità agli scopi istituzionali sono considerate attività commerciali. In tal caso le quote o i contributi perdono la natura di spese sostenute dall'Ente e assumono la natura di corrispettivo o ricavo.

Per ogni attività svolta all'interno di una struttura sanitaria, si ha una distinzione delle prestazioni. Nell'ambito delle aziende sanitarie secondo quanto previsto dalla risoluzione n.461463/87 sono da considerarsi attività commerciali per esempio il servizio mensa reso ai dipendenti; nelle aziende sanitarie pubbliche i dipendenti possono accedere a tale servizio solo nei giorni di effettiva presenza a lavoro, con l'applicazione dell'aliquota al 4%. Inoltre rientrano nella categoria di attività commerciali eventuali bar gestiti nelle aziende ospedaliere, servizi di alimenti e bevande, il servizio di consulenza in materia di prevenzione e sicurezza o altre attività di consulenza amministrativa, prestazioni sanitarie-cliniche o di assistenza agli zoo (se richieste da privati), cessione di materiali alle aziende che li richiedono, per esempio la cessione di materiali organici alle aziende cosmetiche e il rilascio di cartelle sanitarie. Successivamente vi sono state delle precisazioni: il rilascio di cartelle sanitarie è considerato fuori campo IVA. Si è verificato un sovrapporsi di risoluzioni, circolari e decisioni giurisdizionali che non rendevano chiara la loro posizione in merito al regime IVA³³. La soluzione finale è stata resa nota da una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate³⁴, la quale

32 "La fiscalità delle aziende del SSN" a cura di Caselli R.

33 "L'IVA e l'imposta di bollo nelle aziende sanitarie del Servizio sanitario nazionale: le attività commerciali" a cura di Pier Paolo Balzamo

34 Risoluzione del 2 agosto 2001, n.75/E

chiarisce che “il rilascio delle copie di cartelle cliniche è escluso dal campo di applicazione IVA perché costituisce un'attività amministrativa...”.

Le cartelle cliniche quindi prendono il valore di atto pubblico. Inoltre il rilascio è considerato un “atto dovuto”, quindi non è possibile rifiutare tale rilascio. È importante notare che il rilascio di cartelle cliniche è escluso, non esente, in quanto esso è reso noto da un espresso legislativo.

Un'ulteriore precisazione la si deve fare per quanto riguarda le prestazioni veterinarie. Esse sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA solo se non possono essere rese in ugual misura dai privati. Anche in questo caso vale lo stesso discorso fatto precedentemente, esse sono escluse.

Tornando alle attività commerciali, quelle citate sono rivolte all'esterno e non agli utenti delle strutture sanitarie per soddisfare i diritti che esercitano nei confronti dell'Ente. Il bar interno all'ente ad esempio è un servizio aggiuntivo, che non rientra nella mission dell'Organizzazione.

Non rientrano nella sfera di attività rilevanti ai fini IVA le utenze e il servizio di pulizia correlati all'utilizzo di spazi all'interno della struttura ospedaliera. Queste spese sono addebitate all'Università ed alle associazioni di volontariato che operano all'interno della struttura sanitaria, in quanto ritenute contributi per lo svolgimento di un'attività non commerciale o comunque riconducibile con gli scopi istituzionali dell'Azienda ospedaliera.

Le prestazioni sanitarie o istituzionali sono tutte quelle che rientrano nella categoria di prestazioni mediche di diagnosi, cura e riabilitazione; in questa categoria è inclusa la chirurgia estetica. Sono concerni alle prestazioni non rilevanti quelle rese dal medico di famiglia, quali il rilascio di certificati per esonero dall'educazione fisica, le idoneità per le attività sportive e i certificati di avvenuta vaccinazione. Appartengono a questo gruppo anche i certificati emessi per il rilascio o il rinnovo della patente. I laboratori di analisi sono catalogati in istituzionali se eseguono prestazioni riguardanti analisi cliniche effettuate direttamente sull'individuo in quanto sono diagnostiche, al contrario sono qualificate come commerciali gli studi e le ricerche concernenti le analisi fisico-chimiche, batteriologiche e tossicologiche di prodotti farmaceutici, studi sull'inquinamento atmosferico o analisi su alimenti e bevande. Sono commerciali in quanto non sono prestazioni tipicamente sanitarie. Non concorrono inoltre alla formazione della base imponibile le spese sostenute per i corsi di formazione pagati da Enti pubblici. Sono esenti solo i corsi formativi eseguiti da terzi per gli enti pubblici, e non quei costi sostenuti dagli enti per gestire autonomamente il corso stesso. L'agevolazione riguarda solamente il corrispettivo sostenuto per l'esecuzione del corso, non la gestione diretta³⁵.

Per individuare la categoria delle attività in un'azienda sanitaria pubblica si deve anzi tutto relazionarsi alla istituzionalità o commercialità dell'attività considerata. La corretta individuazione

35 L. n° 537/93

dell'attività è necessaria non solo per rendere assoggettabili o meno all'IVA i corrispettivi incassati dall'esercizio della suddetta prestazione, ma si ha anche l'esonero da tutti gli obblighi concerni la tenuta della contabilità IVA e il diritto o meno alla detrazione dell'imposta.

2.2 Prestazioni sanitarie non rilevanti ai fini IVA: il caso delle prestazioni non terapeutiche

È interessante soffermarci su una tipologia particolare di prestazione sanitaria: quella non finalizzata alla terapia³⁶.

Con circolare n.4/E del 28 gennaio 2005 l'Agenzia delle Entrate ha fornito delucidazioni in merito alla posizione fiscale di tali prestazioni. Con la seguente è stato stabilito che le prestazioni sanitarie non aventi finalità terapeutica sono imponibili ai fini IVA. Per operazione imponibile si intende quelle cessioni di beni o prestazioni di servizi realizzate “nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione svolta nel territorio dello Stato”. Come quelle esenti sono soggette a tutti e tre i presupposti IVA, ma quelle imponibili concorrono alla formazione del reddito.

L'Agenzia delle Entrate ha emesso la suddetta circolare per recepire l'ordinamento della Corte di Giustizia europea³⁷ che ha affermato che è “imponibile ai fini IVA ogni prestazione resa da un medico allo scopo di fornire un parere tecnico richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici”.

Secondo la Direttiva n.77/388/CEE “le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati”.

Sotto il punto di vista soggettivo la normativa non è cambiata, un esempio lo si trova nelle esenzioni; la prestazione medica e paramedica può essere esente da IVA solo se resa da soggetti sottoposti a vigilanza, ugualmente a quanto previsto dall'articolo 10 del D.P.R. 633/72.

L'effettivo cambiamento si ha dal punto di vista oggettivo, con particolare attenzione alle prestazioni sanitarie che necessitano il certificato e alle perizie mediche. Secondo l'Agenzia infatti, non rientrano nel campo delle prestazioni sanitarie esenti le perizie mediche la cui realizzazione “faccia appello alle competenze mediche del prestatore e possa implicare attività tipiche della professione medica, come l'esame fisico del paziente o l'esame della sua cartella clinica, persegue lo scopo principale di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui”. Da ciò si deduce che concorrono alla formazione del reddito d'esercizio le prestazioni effettuate con rilascio di certificati sullo stato di salute di un individuo ai fini amministrativi, ai fini di responsabilità civile o ai fini di iniziare un'azione giurisdizionale in relazione ad errori medici.

36 “Circolare n. 4/e del 28 gennaio 2005: hanno finalmente un volto le prestazioni sanitarie (senza scopo terapeutico) rilevanti ai fini IVA” a cura di Loana Loscialpo e Davide Settembre.

37 sentenze C-212/01 e C-307/01 del 20 novembre 2003

Successivamente riporto alcuni esempi di tali prestazioni, opportunamente elencate dall'Agenzia delle Entrate nella circolare citata in precedenza, al fine di evitare problemi interpretativi.

Le prestazioni di medicina legale

Non possono godere dell'esenzione gli accertamenti medico-legali effettuati dall'Inail per il riconoscimento di cause di servizio presentate da lavoratori dipendenti in relazione ad infortuni, stati di infermità, inabilità assoluta o permanente. In questo caso le prestazioni non sono finalizzate alla tutela della salute, bensì al riconoscimento di benefici economici.

Non sono inclusi in ciò i certificati rilasciati per assicurare l'idoneità a determinate mansioni.

Anche le prestazioni rese dai medici libero-professionisti sono imponibili poiché non hanno come scopo principale quello di tutelare, di mantenere o ristabilire la salute di una persona, ma quello di fornire un parere medico al fine di sostenere o invalidare una richiesta di riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra.

Un caso particolare si ha con le “Commissioni mediche locali patenti di guida”, istituite presso il Ministero della salute ai fini “di valutare, previo superamento dell'esame di guida, l'idoneità alla guida di soggetti disabili o affetti da patologie potenzialmente pericolose per la guida”³⁸. Secondo l'Agenzia esse sono esenti, in quanto non sono finalizzate al rilascio dell'autorizzazione amministrativa alla guida. Esse tutelano i soggetti che potrebbero compromettere la salute propria o di altri a causa delle condizioni fisiche in cui si trovano.

Le certificazioni rilasciate dai medici di famiglia

L'Agenzia ritiene che siano esenti da IVA le prestazioni rese dai medici nell'ambito delle proprie attività convenzionali e istituzionali e per le quali i medici percepiscono un corrispettivo se finalizzate alla tutela della salute delle persone, intesa anche come prevenzione. Esse sono per esempio i certificati per l'esonero dall'educazione fisica o i certificati di idoneità sportiva.

In tutte le ipotesi in cui lo scopo della prestazione non è ben precisato, l'esenzione dall'IVA è possibile solo se viene menzionata la finalità principale di tutela della salute della certificazione richiesta. In mancanza della motivazione, le prestazioni sono assoggettate ai fini IVA.

I medici sono tenuti a rendere senza corrispettivo determinate prestazioni obbligatorie per legge. Per tali prestazioni non si realizzano i presupposti per l'applicazione dell'imposta e quindi non sono rilevanti ai fini Iva.

Tali prestazioni sono ad esempio: le dichiarazioni di nascita, dichiarazioni di morte, le denunce penali o giudiziarie, le denunce di malattie infettive e diffusive, la notifica dei casi di AIDS, la denuncia di malattia venerea, la segnalazione di tossicodipendenti al servizio pubblico, la denuncia

38 art. 119, comma 4, del D.Lgs. n. 285 del 30 aprile 1985

di intossicazione da antiparassitario, la denuncia della condizione di minore in stato di abbandono, i certificati per rientro al lavoro o per rientro a scuola a seguito di assenza per malattia.

Le prestazioni del medico competente

Le prestazioni rese dal medico competente nell'ambito della sua attività di sorveglianza sanitaria sui luoghi di lavoro sono ritenute esenti³⁹, in quanto sono finalizzate alla tutela della salute.

Le prestazioni di chirurgia estetica

Le prestazioni mediche di chirurgia estetica che hanno il fine di riparare inestetismi, sia congeniti sia talvolta dovuti ad eventi pregressi di vario genere, sono considerate esenti ai fini IVA in quanto legate al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona.

2.3 Le prestazioni sanitarie rese da un Organismo pubblico e dai liberi professionisti intramuraria

Le prestazioni sanitarie in senso lato rese da un Organismo pubblico sono soggette al regime di esenzione IVA se sussistono due condizioni.

Il legislatore specifica che si ha una condizione oggettiva e una soggettiva. La condizione oggettiva è che l'operazione rientri in quanto previsto dall'articolo 3 del D.P.R. 633/72 e sia tra quelle offerte del servizio sanitario nazionale, quindi un'operazione senza corrispettivo.

La seconda condizione (soggettiva) sussiste nella qualifica del soggetto erogatore: esso dev'essere un'azienda ospedaliera. La sola seconda condizione favorisce il ragionamento secondo cui le strutture private sono escluse dal regime d'esenzione.

La disciplina dell'Unione Europea, alla quale deve sottostare quella nazionale, fa riferimento al principio di irrilevanza della natura del soggetto prestatore e al principio di neutralità fiscale. Ciò significa che a parità di attività e di condizioni extra-fiscali si ha anche una parità di trattamento ai fini del regime fiscale IVA.

Si ha inoltre una differenziazione tra esclusioni “necessarie” ed “eventuali o strumentali”. Le necessarie fanno riferimento a quelle fattispecie estranee anche se espresse, diventate tali come conseguenza della natura dell'operazione; le seconde invece sono scelte dal legislatore dopo un'analisi sul piano extra-tributario. Le esenzioni eventuali o strumentali divengono tali considerando gli effetti che produce un'operazione, non i criteri costituzionali. Le disposizioni che producono un'esenzione eventuale o strumentale realizzano in ogni caso un effetto fiscale, e vanno valutate in questo piano anche se di per sé non sono disposizioni fiscali.

39 D. Lgs. Del 19 settembre 1994 n° 626

Quindi l'esenzione di cui godono le attività erogate da aziende ospedaliere (quali unità sanitarie locali) sono considerate secondo il loro effetto, in particolare sulla sfera sociale per assicurare una tutela dell'interesse pubblico, del bene salute e dei servizi di cura in senso lato.

Più in generale le prestazioni sanitarie rese dagli organismi pubblici (nel caso specifico USL) sono rilevanti ai fini IVA se rese verso un corrispettivo⁴⁰, mentre al contrario le prestazioni sanitarie rese “nell'ambito della propria attività istituzionale” sono esenti.

Riassumendo le attività svolte da organismi in veste di pubblica autorità non godono dell'esenzione dall'IVA se tali attività possono essere svolte anche da soggetti privati, affinché non si crei una distorsione provocata dalla concorrenza.

Per quanto riguarda la libera professione esercitata da medici dipendenti presso il SSN, gli studiosi affermano che vi sono stati dei cambiamenti⁴¹. Nel passato la libera professione era esercitata in studi, case di cura o centri privati; i proventi realizzati erano incassati dal medico, il quale doveva rilasciare una fattura con propria partita IVA.

Nel 1996 è stato introdotto⁴² il concetto di libera professione intramuraria, recepita con successivi decreti. I medici furono costretti a chiudere le proprie partite IVA e i proventi si percepivano come redditi di lavoro dipendente. Infine l'amministrazione finanziaria ha espresso la decisione finale attraverso una risoluzione, stabilendo che “le prestazioni sanitarie rese in regime di libera professione intramuraria sono operazioni commerciali ai fini IVA, sia pure esenti da IVA”⁴³.

2.4 Il regime euro-unitario

Gli esperti appoggiano l'idea che ella disciplina euro-unitario del tributo vi è una previsione che regola proprio il presupposto soggettivo e la posizione di Stato, Regioni ed organismi pubblici in genere⁴⁴.

Nella VI Direttiva⁴⁵ prima e nella direttiva n. 112 del 2006 ora, il legislatore dell'Unione Europea si è occupato della rilevanza sotto il profilo soggettivo degli organismi di diritto pubblico e delle relative operazioni. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano, in quanto considerate pubbliche autorità anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

40 Risoluzione n.461463 del 19 dicembre 1987

41 “L'IVA e l'imposta di bollo nelle aziende sanitarie del Servizio sanitario nazionale: le attività commerciali a cura di Pier Paolo Balzamo

42 Legge finanziaria del 23 dicembre 1996, n.662

43 Risoluzione del 13 marzo 2002, n.86

44 “Brevi note sul regime IVA delle prestazioni “sanitarie”: tra diritto interno e diritto comunitario” a cura di Costantino Scalinci

45 Direttiva 77/388/CEE

La disciplina europea prevede un elenco contenente le tipologie di esenzione soggettiva; tale elenco comprende tredici tipologie, nelle quali non vi sono attività di tipo sanitario o similari.

La Corte di Giustizia Europea si è premunita di chiarire il criterio di distinzione tra attività esenti (non soggette ad IVA) ed attività non esenti (soggette ad IVA). La Corte sentenza che non ci si basa “sull'oggetto o sul fine di tale attività”, bensì sul regime extra-fiscale.

Un'operazione eseguita da un'azienda pubblica non è una caratteristica per rientrare nel campo dell'esenzione, in quanto si ritiene sia un'attività analoga se esercitata da un soggetto privato.

Sono le modalità di esercizio delle attività in esame che consentono di determinare la portata dell'esenzione degli enti pubblici e la relativa verifica va fatta in concreto ad opera del Giudice nazionale. Il Giudice di rinvio deve basarsi su un'analisi d'insieme del diritto nazionale, e stabilire “se tale attività sia esercitata nell'ambito di un regime giuridico proprio degli enti pubblici, o se, al contrario, essa sia svolta alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati”.

Quindi il criterio va individuato nella modalità di svolgimento dell'attività, ovvero se è disciplinata nel diritto interno in maniera diversa se il suo svolgimento è esercitato da un ente pubblico o da un soggetto privato. La differenza scaturisce nella possibilità o meno di esercitare alcuni poteri, oppure nella soggezione a ulteriori doveri.

Quindi sulla base della disciplina euro-unitaria le prestazioni sanitarie non si esentano dal campo IVA in quanto nel nostro ordinamento interno possono essere svolte in maniera indifferente ed uniforme sia da aziende sanitarie pubbliche che private.

In questo senso una disciplina del regime IVA del diritto interno che prevede, sia testualmente che in modo interpretativo, l'esenzione dal campo di applicazione dell'IVA delle prestazioni sanitarie si riterrebbe in contrasto con i principi tributari dell'Unione Europea.

La disciplina euro-unitaria non prevede che l'esenzione sotto condizione di organismo pubblico muti qualitativamente la prestazione, e che si connoti per un difforme regime di diritto pubblico interno. Le prestazioni sanitarie sono soggette a disciplina uniforme e soggettivamente indifferente.

Quindi le prestazioni sanitarie a livello euro-unitario non hanno una disciplina di favore (esclusione o esenzione dall'Iva) solo perché rese da soggetto o organismo pubblico; ma ciò non vuol dire che esse non abbiano un regime specifico munito di giustificazione "oggettiva".

Il carattere sanitario dell'attività o prestazione e le modalità di remunerazione del servizio da parte del singolo utente assumono autonoma rilevanza fiscale, ma la norma europea prescinde dalla qualità o natura del soggetto prestatore nel determinarne il trattamento Iva.

Le prestazioni sanitarie trovano rilievo nell'articolo 13 della VI Direttiva tra le "esenzioni all'interno del paese, parte A) - esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico".

Il legislatore dell'Unione Europea prevede che gli Stati membri attuano i regimi di esenzione alle condizioni da loro stabilite; il legislatore euro-unitario quindi dispone direttamente il regime d'esenzione, rendendo non indispensabile una disciplina di attuazione per ogni singolo paese.

Pur rinviando per la disciplina di dettaglio ai legislatori nazionali, la disciplina dell'Unione Europea esclude che essi possano limitare l'applicazione di tale generale esenzione, fuorché ciò possa obiettivamente risolversi in uno strumento utile alla prevenzione di abusi, frodi o evasioni.

Le condizioni stabilite dal legislatore nazionale sono solo quelle con lo scopo di assicurare la migliore fruizione del beneficio, tali da inibire condotte fraudolente o evasive del tributo europeo.

Quindi il regime interno di un paese membro può applicare una disciplina difforme a quella europea, ma deve attenersi a ciò detto precedentemente e devono assicurare una migliore erogazione dei servizi alla comunità affinché la modifica sia ritenuta legittima e giustificata.

Le operazioni esentate dalla disciplina euro-unitaria sono: “l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi 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”.

Sempre a livello normativo euro-unitario assume rilevanza anche l'eventualità che si tratti di centri non riconosciuti, la quale sarebbe condizione di ostacolamento all'estensione del regime di esenzione. Ma questa sembra costituire più una previsione di garanzia, per la peculiarità del bene tutelato, la salute, tendente a favorire il pieno e spontaneo assoggettamento delle strutture private, ai controlli pubblici sugli standard di sicurezza e qualità del servizio sanitario erogato.

Il comma 2 dell'art. 13 della VI Direttiva prevede per gli Stati membri la possibilità di condizionare ad uno o più dei presupposti elencati nella stessa norma europea, la concessione del regime di esenzione ad istituti o soggetti “diversi” da quelli di diritto pubblico. Ciò sta a significare che non si nega la possibilità di escludere la concessione del regime di esenzione a strutture private che erogano i medesimi servizi delle aziende sanitarie pubbliche; quindi all'azienda sanitaria privata è assicurato lo stesso trattamento di una pubblica.

La nostra disciplina di diritto interno non riporta previsione specifica che condizioni la concessione del regime di esenzione a soggetti diversi da quelli pubblici.

Riassumendo in relazione alla norma sulle esenzioni, il legislatore nazionale non può dettare una disciplina difforme in ragione della sola qualità del soggetto prestatore del servizio sanitario. Le prestazioni rese dalle aziende sanitarie locali sono rilevanti così come previsto nell'articolo 4 del D.P.R. 633/72.

Il regime dell'UE prevede il principio di irrilevanza della forma o natura giuridica del soggetto erogatore del servizio sanitario; il regime europeo di esenzione non dipende dalla natura o dalla

forma giuridica dei prestatori. Le prestazioni mediche e simili sono esentate purché si rivelino conformi all'obiettivo extra-fiscale prefissato dell'ampliamento dell'offerta senza pegno qualitativo, e la riduzione dei costi si traduce in rimozione degli impedimenti di ordine economico all'accesso alle cure della salute. Il regime di esenzione è subordinato solo a due condizioni entrambe riconducibili a ragioni di tipo oggettivo. Purché la prestazione sanitaria sia esentata dal tributo deve trattarsi delle prestazioni tra quelle previste espressamente e che esse siano fornite da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste.

Infine il regime dell'Unione Europea prevede il principio di neutralità fiscale, che è un principio cardine del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Le esenzioni devono quindi essere applicate nel rispetto di tale principio fondamentale.

2.5 Prestazioni rese da aziende sanitarie a favore di soggetti residenti in paesi extraeuropei

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n.86/E del 13 marzo 2002 si è espressa in merito alla possibilità di esentare dal campo di applicazione Iva le prestazioni sanitarie rese da aziende ospedaliere a favore di soggetti residenti in paesi extra Unione Europea.

I soggetti interessanti sono le aziende ospedaliere e le ULSS (e soggetti simili) alle quali si applica la disciplina delle unità sanitarie locali⁴⁶.

L'Agenzia prevede che le prestazioni rese da tali soggetti, anche se considerate commerciali, rientrano nel campo delle operazioni esenti previste dall'articolo 10 del D.P.R. 633/72 se sussistono i presupposti di legge soggettivo ed oggettivo.

Ai fini IVA l'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 deroga al principio generale e prevede, per gli enti che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, che "si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole ...". In altre parole sono rilevanti le operazioni che danno luogo a proventi, non si fa riferimento alla qualifica del soggetto quale "ente non commerciale".

I residenti extra UE quindi non sono ammessi all'assistenza sanitaria del servizio nazionale ed al pagamento per sola "compartecipazione" alla spesa (della singola prestazione), per cui sussiste quel nesso tra "specifico corrispettivo" e prestazione di servizio, che la rende non riconducibile all'ambito di applicazione dell'art. 4, comma 5, poiché non compresa tra quelle "remunerate" solo per versamento di una quota di partecipazione al relativo costo (ticket sanitario o simili) o per riparto globale della spesa sanitaria.

⁴⁶ Articolo 4 D.lgs. N°502/1992

CAPITOLO 3

Pagamento delle fatture

3.1 Lo Split Payment

La legge di stabilità del 2015 (L. 190/2014) ha introdotto un nuovo regime IVA denominato “Split Payment”. Tale regime entra in vigore dal 1° gennaio 2015 in caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di enti pubblici. Le disposizioni sono state attuate con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015.

Dal 1° gennaio 2015 le Pubbliche Amministrazioni devono effettuare il versamento dell'IVA sugli acquisti effettuati direttamente all'erario, anziché all'operatore economico, il quale dovrà comunque esporre l'IVA in fattura.

È stato esaminato e riformulato l'articolo 17 del D.P.R. 633/72; l'articolo fa riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni incluse nel conto economico consolidato per le quali la fattura dev'essere emessa in formato elettronico, le società controllate di diritto e di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dei Ministeri, le società controllate di diritto dalle Regioni-Province-comuni, le società controllate mediante controllo di diritto dalle società precedentemente indicate e le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana.

Sono escluse da tale regime gli enti pubblici gestori del demanio collettivo per cessione di beni e prestazioni di servizi pertinenti la gestione di diritti collettivi di uso civico.

Gli articoli 5-bis e 5-ter del D.M. 23/01/15 stabiliscono i criteri di individuazione dei soggetti destinatari del nuovo regime Split Payment.

Le Pubbliche Amministrazioni devono fare riferimento alle norme concerni la fatturazione elettronica e all'indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA) senza considerare i soggetti classificati nella categoria “Gestori di pubblici servizi”. Le società controllate e le società quotate fanno fede agli elenchi appositamente predisposti e pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze entro il 20 ottobre dell'anno precedente; tali elenchi sono approvati definitivamente entro il 15 novembre dell'anno corrente con decreto ministeriale.

A seguito ci furono delle modifiche introdotte dal decreto legge 50/2017 in merito alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017, riformulando anche il D.M. del 23/01/15 con il D.M. 27 giugno 2017.

Per le fatture emesse dal 1° luglio al 31 dicembre 2017 il nuovo regime si applica alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB che risultano tali dal 24 aprile 2017, individuabili dagli elenchi pubblicati presso il sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze.

Sono presenti quattro elenchi e individuano:

1. le società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, incluse le società controllate da queste ultime;
2. le società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, nonché le società controllate da queste ultime;
3. le società controllate di diritto dagli enti territoriali (Regioni, Provincie, Comuni) e le società controllate da queste ultime;
4. le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana.

La disciplina sostiene che non cambiano le indicazioni riguardanti le Pubbliche Amministrazioni.

I cedenti o prestatori possono richiedere ai cessionari o committenti di rilasciare un documento che attesti la loro riconducibilità ad una delle categorie alle quali si applicano le disposizioni dello Split Payment⁴⁷.

Con il decreto legge n.148/2017 viene sostituito il primo comma dell'articolo 17 del D.P.R. 633/72, prevedendo, con un successivo decreto ministeriale (16 ottobre 2017), un'estensione applicativa del nuovo regime da applicarsi dal primo giorno del 2018.

Lo Split Payment si applica anche alle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona e nei confronti delle fondazioni partecipate dalle Amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%.

Si introducono inoltre modifiche riguardanti l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina, includendo le società indirettamente controllate da Amministrazioni pubbliche. La nuova norma prevede che la scissione dei pagamenti si applica alle società partecipate per una percentuale del capitale superiore al 70% da Amministrazioni Pubbliche o da altri enti e società soggetti all'applicazione dello Split Payment. Infine per le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana devono essere identificate agli effetti dell'IVA ai fini dello Split Payment.

Con il nuovo regime IVA dello Split Payment il prestatore o cedente emette la fattura con l'annotazione “scissione dei pagamenti” e con la modalità ordinaria di rivalsa dell'IVA; l'IVA non viene incassata dal fornitore, ma versata direttamente dall'ente pubblico.

Successivamente, in sede di registrazione della fattura l'IVA è annotata nel registro IVA vendite, ma non ricade nella liquidazione periodica. Lo storno lo si fa con una scrittura che indica contestualmente alla registrazione della fattura l'ammontare dell'IVA sia in dare che in avere.

Le operazioni interessate sono unicamente quelle emesse dal fornitore e certificate tramite fattura, con esclusione di quelle certificate tramite altre documentazioni dei corrispettivi quali scontrini fiscali o ricevute fiscali.

⁴⁷ “Le funzioni economiche negli enti locali” a cura di Biancardi S.

Nella fattura si può riportare anche il riferimento normativo oltre che l'obbligatoria indicazione “scissione dei pagamenti”; in caso di fatturazione elettronica si deve riportare l'indicazione “scissione dei pagamenti” nel campo “esigibilità IVA” con il carattere “S”.

Questo regime non è applicabile alle operazioni che non danno luogo all'addebito dell'IVA, per esempio le operazioni esenti e non imponibili; non si applica alle operazioni con corrispettivo già nella disponibilità del fornitore, agli acquisiti per i quali la pubblica amministrazione è debitore dell'imposta cioè operazioni riguardanti la sfera commerciale dell'ente e soggette a Reverse Charge; nel caso in cui l'operazione è sia istituzionale che commerciale, si applica il Reverse Charge per la quota destinata alla sfera commerciale in cui l'obbligo di applicare l'imposta ricade sul committente/cessionario e non sul prestatore/cedente, mentre alla restante quota si applica il meccanismo dello split payment.

Tra i casi esclusi sono presenti le operazioni assoggettate a regimi speciali ai fini IVA che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura, ma determinano l'addebito in modo forfetario. Infine come già evidenziato precedentemente sono escluse le operazioni documentate da meccanismi semplificati di certificazione dei corrispettivi.

I fornitori che applicano il regime dello Split Payment sono catalogati nei casi di erogazione dei rimborsi IVA in via prioritaria, che non può in alcun caso superare l'ammontare dell'IVA applicata in rivalsa nelle operazioni in questione.

In aggiunta sono state eliminate delle clausole precedentemente necessarie per beneficiare del rimborso; non è più necessario che l'attività sia esercitata da almeno tre anni, che l'eccedenza detraibile annualmente sia di almeno 10.000 Euro e trimestralmente di 3.000 Euro e non è indispensabile che l'eccedenza detraibile sia pari al 10% dell'importo complessivo.

Le fatture emesse nel 2014, ma non ancora incassate sono soggette al vecchio regime, che prevede l'incasso dell'IVA a debito dal fornitore; in seguito l'imposta viene liquidata con una cadenza periodica.

Per quanto riguarda il versamento, l'imposta diventa esigibile dal momento in cui il corrispettivo indicato in fattura viene pagato al fornitore. Le Pubbliche Amministrazioni possono ricorrere all'esigibilità anticipata al momento in cui ricevono la fattura. Il versamento dell'IVA avviene entro il 16 del mese successivo rispetto a quello in cui l'imposta è diventata esigibile.

La Pubblica Amministrazione ha tre possibili soluzioni di versamento dell'imposta. Primo caso, l'imposta viene versata entro il sedicesimo giorno di ogni mese in relazione al totale dell'IVA diventata esigibile nel mese precedente. La seconda soluzione prevede il versamento in ciascun giorno del mese basandosi sulle fatture la cui imposta è diventata esigibile tale giorno. L'ultimo caso prevede il versamento di ogni singola fattura nel momento in cui l'imposta diventa esigibile.

L'IVA di questo regime non è compensabile e viene versata attraverso appositi codici tributo (risoluzione n.15/E/2015) con modalità specifiche. Le Pubbliche Amministrazioni con conto corrente presso la Banca d'Italia versano l'IVA con il modello F24 Enti pubblici, le Pubbliche Amministrazioni con conto corrente presso le banche convenzionate o Poste Italiane utilizzano il versamento unitario, le altre Pubbliche Amministrazioni versano l'IVA direttamente al nuovo articolo del capitolo 1203 del bilancio dello Stato.

Se le Pubbliche Amministrazioni operano in un ambito commerciale e adottano il meccanismo dello Split Payment, le fatture relative alla acquisti sono annotate nei registri IVA acquisti entro il 15 del mese successivo rispetto all'esigibilità dell'IVA e concorre alla liquidazione periodica di riferimento. Dal 1° luglio 2017 le Pubbliche Amministrazioni con le caratteristiche sopra citate possono annotare le fatture sia sul registro degli acquisti che sul registro delle vendite così confluisce nella liquidazione periodica, anziché utilizzare il modello F24 e versare l'importo entro il sedicesimo giorno del mese successivo a quello in cui l'imposta è diventata esigibile.

L'agenzia delle Entrate ha voluto fornire chiarimenti in all'opzione di esigibilità anticipata.

La circolare n.1 del 17 gennaio 2018 ha stabilito che nel caso di esigibilità anticipata il diritto alla detrazione può essere esercitato solo nel momento in cui l'imposta diventa esigibile, ovvero quando si riceve la fattura e la si registra, a condizione che il soggetto al quale si applica il regime di scissione dei pagamenti sia già in possesso della relativa fattura d'acquisto.

Di regola l'imposta è esigibile nel momento in cui avviene il pagamento; l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le regole speciali in tema di Split Payment trovano derogano al principio generale dell'articolo 25 del D.P.R. 633/72 nel caso precedentemente citato. L'annotazione della fattura deve avvenire entro il termine prefissato per la dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diventa esigibile, anche se il contribuente ha ricevuto la fattura in un periodo di imposta precedente.

L'IVA erroneamente versata dalla Pubblica Amministrazione al fornitore e portata da quest'ultimo in liquidazione periodica non necessita variazioni o correzioni, per quanto riguarda fatture emesse dal 2015.

L'erronea applicazione del nuovo regime di scissione dei pagamenti comporta la correzione della fattura con esercizio e incasso della rivalsa nei metodi ordinari, in relazione a fatture emesse dal 1° gennaio 2015.

Nell'eventualità che il fornitore non riporti l'indicazione “scissione dei pagamenti” o “Split Payment” è soggetto a sanzione amministrativa⁴⁸.

Dal 1° gennaio 2015 sono state introdotte modifiche anche in merito alle note di variazione.

48 Dlgs 471/1997

In caso di nota di variazione in aumento emessa dal fornitore della Pubblica Amministrazione si applica il meccanismo della scissione dei pagamenti.

In caso di nota di variazione in diminuzione relativa a fattura emessa con split payment il fornitore emette tale nota ed annota la rettifica nel registro IVA vendite; con questa modalità il fornitore non detrae l'imposta corrispondente alla variazione e non si hanno effetti nella liquidazione IVA⁴⁹.

La Pubblica Amministrazione procede diversamente, con distinzione se si sta operando nell'area commerciale o nella sfera istituzionale. Nel primo caso la Pubblica Amministrazione inventaria la nota di variazione nel registro IVA vendite e nel registro IVA acquisti. Nel secondo caso, in relazione alla sfera istituzionale si ha una distinzione tra nota di variazione in aumento o in diminuzione; se la nota è in diminuzione la Pubblica Amministrazione imputa la cifra eccedente dell'imposta a scomputo dei successivi versamenti IVA relative ad operazioni assoggettate a Split Payment, mentre se la nota è in aumento la Pubblica Amministrazione versa l'imposta relativa alla fattura rettificata.

In riferimento a fatture emesse prima dell'entrata in vigore della scissione dei pagamenti, il fornitore può decidere se applicarvi o no lo Split Payment. Se l'attività rientra nella sfera commerciale la Pubblica Amministrazione registra la nota di variazione, se l'operazione invece è catalogata come istituzionale non si ha nessuna variazione. In entrambi i casi la Pubblica Amministrazione può procedere alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore.

Inoltre la circolare 15/E sancisce che nella circostanza in cui il fornitore emette una fattura senza applicare il meccanismo dello Split Payment e la Pubblica Amministrazione procede a conformare il corrispettivo senza la relativa imposta, il fornitore può regolarizzare la propria posizione con l'emissione di una nota di variazione e di una nuova fattura soggetta al meccanismo della scissione dei pagamenti solo se la l'imposta errata non sia già stata liquidata.

È possibile in alternativa emettere un'unica nota di variazione riguardante tutte le fatture erroneamente emesse senza l'indicazione "Split Payment", così che la Pubblica Amministrazione possa trattenere l'IVA relativa a tali fatture⁵⁰ e versarla con le regole della scissione dei pagamenti al momento del pagamento dei corrispettivi.

Ricapitolando, lo Split Payment non si applica alle prestazioni professionali e agli interventi su edifici. In quest'ultimo caso si applica la disciplina del Reverse Charge o inversione contabile.

3.2 Reverse Charge – Confronto con lo Split Payment

Il meccanismo del Reverse Charge è stato introdotto con la legge di stabilità ed è in vigore dal 1° gennaio 2015. Il Reverse Charge è un metodo di applicazione dell'IVA che permette di traslare

⁴⁹ Circolare 15/E

⁵⁰ Le fatture devono essere elencate con puntuale riferimento all'errore

l'imposta sul destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio. Si ha quindi lo spostamento del carico tributario dal venditore all'acquirente.

Il Reverse Charge ha delle differenze rispetto all'altro meccanismo dello Split Payment.

		Split Payment	Reverse Charge
Cedente-Prestatore	Rivalsa IVA in fattura	Sì	No
	Annotazione registri IVA	Registro IVA vendite	Registro IVA vendite
Cessionario-Committente	Annotazione registri IVA	Registro IVA acquisti	Registro IVA vendite + Registro IVA acquisti

Si ha una condizione necessaria per l'applicazione di tale meccanismo, ossia che entrambe le parti coinvolte siano soggetti passivi IVA di imposta e che il destinatario del bene o servizio risieda nel territorio dello Stato.

La norma di riferimento è l'articolo 17 del D.P.R. 633/1972, che esplicita che tale metodo applicativo dell'imposta di adotta negli enti pubblici e privati, in consorzi e associazioni.

La norma enuncia che la fattura relativa all'operazione è emessa dal venditore senza addebito d'imposta e con l'annotazione "inversione contabile" e la norma di riferimento, l'acquirente integra alla fattura ricevuta l'aliquota relativa all'imposta sul valore aggiunto per il tipo di operazione effettuata. Successivamente si provvede all'annotazione nel registro IVA vendite da parte del cedente e in entrambi i registri IVA acquisti e vendite da parte del Cessionario. Nel Reverse Charge si ha quindi una duplice annotazione. L'annotazione deve avvenire entro 15 giorni dal ricevimento della fattura e con riferimento al relativo mese.

Le disposizioni relative a tale meccanismo hanno un campo di applicazione più vasto rispetto al meccanismo dello Split Payment in quanto include tutti i settori che il metodo della scissione dei pagamenti esclude. I settori interessati sono quelli dell'edilizia, dei prodotti elettronici, dell'oro, dei rottami, del gas e dell'energia⁵¹ e il settore dei consorzi.

Il Reverse Charge si applica:

1. cessioni imponibili di oro da investimento;
2. cessioni di materiale d'oro;
3. prestazioni di servizi nell'edilizia;
4. servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad edifici nel settore edile;
5. vendite di fabbricati⁵²;
6. prestazioni di servizi rese dai consorziati verso i consorzi di appartenenza;

⁵¹ Ad esclusione del gpl

⁵² Di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 D.P.R. 633/72

7. cessioni di apparecchiature terminali per il pubblico servizio;
8. microprocessori utilizzati in apparecchiature elettroniche quali PC o server;
9. rottami e avanzi di metalli ferrosi;
10. trasferimenti di emissioni di quote di gas a effetto serra;
11. trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas o all'energia elettrica;
12. cessione di gas o energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore;
13. cessioni di beni nei confronti di supermercati, ipermercati o discount alimentari;
14. cessioni di bancali di legna recuperati⁵³.

Il meccanismo di inversione contabile dell'IVA è nato per combattere le frodi IVA, per evitare che le parti incluse in un'operazione non versino l'imposta oppure che ne chiedano il rimborso all'Erario.

Trasferendo l'onere di assoluzione del pagamento IVA sul destinatario si salta un passaggio e si evitano manipolazioni dalle parti, offrendo un maggior controllo all'Erario sugli adempimenti.

Un altro motivo per cui è nato questo meccanismo è la garanzia della neutralità dell'imposizione fiscale. Questo principio fondamentale esige che la detrazione dell'imposta sia sempre accordata se sussistono gli obblighi sostanziali, mentre alcuni di quelli formali possono essere omessi dai soggetti passivi.

Quindi la violazione dei requisiti formali non esclude il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta.

Il meccanismo dell'inversione contabile è soggetto anche a dei rischi. Il principale rischio sussiste nel caso in cui alcuni acquirenti lo utilizzino per esonerarsi dal pagamento dell'IVA, qualificandosi come soggetti passivi quando in realtà non lo sono.

La Corte di Cassazione⁵⁴ stabilisce che il diritto alla detrazione non può essere negato al contribuente anche nel caso in cui non abbia applicato o non abbia applicato correttamente la procedura dell'inversione contabile. Eventuali altre inadempienze a carico del contribuente non fanno cadere il meccanismo del Reverse Charge se non influenzano il carico fiscale e se non creano danni erariali.

Ai fini di rifiutare il diritto alla detrazione dell'IVA è necessaria la prova mediante gravi presunzioni, precise e concordanti, con l'adempimento dell'onere probatorio da parte del contribuente⁵⁵.

A tale proposito l'Agenzia delle Entrate ha illustrato con una circolare⁵⁶ i campi di applicazione della disciplina sanzionatoria del Reverse Charge e nel caso di debbano applicare sanzioni si deve

⁵³ Ciclo di utilizzo successivo al primo

⁵⁴ Sentenza n° 7576 del 15/04/2015

⁵⁵ Corte di Cassazione, ordinanza n°12649 del 19/05/2017

⁵⁶ Circolare 16/E

rispettare il principio di proporzionalità: colui che opera con l'intento di un'evasione fiscale dev'essere colpito più duramente dalle sanzioni rispetto a colui che riporta delle irregolarità nelle fattispecie.

Con la medesima circolare si è chiarito anche quale procedimento si deve perseguire nel caso il cedente-prestatore emette fattura con modalità ordinaria, ovvero con addebito IVA, anche se l'operazione rientrava nell'inversione contabile.

Se l'imposta è stata assolta, seppur irregolarmente, si applica una sanzione amministrativa fissa che può essere tra i 250 e 10mila euro. Si applica la stessa sanzione nel caso contrario, quando l'IVA è stata sottoposta all'inversione contabile anziché al procedimento ordinario.

In entrambi i casi cedente e cessionario sono responsabili in solido per la sanzione, che scatta per ogni liquidazione periodica con riferimento a ciascun fornitore e non per la singola fattura.

CONCLUSIONE

Riassumendo le aziende sanitarie pubbliche operano all'interno di un'organizzazione più grande, il Servizio Sanitario Nazionale. Esse eseguono prestazioni di servizi, così come descritto dall'articolo 3 del D.P.R. numero 633 del 1972.

Più nel dettaglio le prestazioni si dividono in commerciali o istituzionali, in base alla loro destinazione. Le prestazioni sanitarie o istituzionali sono soggette ad esenzione dal regime fiscale IVA. Esse sono tassativamente elencate nell'articolo 10 del medesimo Decreto del Presidente della Repubblica. L'esenzione riguarda prestazioni sanitarie, attività educative e culturali, operazioni relative a riscossione di tributi, esercizio di giochi e scommesse, prestazioni di mandato e mediazione, operazioni in oro e alcune operazioni immobiliari.

Inoltre il D.P.R. 633/72 all'articolo 19 enuncia il concetto di limitazione alla detrazione: non si ha la detrazione dell'imposta relativa all'acquisizione o importazione di beni e servizi riferiti ad operazioni esenti. In questo caso si applica la disciplina del pro-rata.

La nostra disciplina dell'imposta sul valore aggiunto sembra favorire le aziende sanitarie pubbliche rispetto ad altre aziende o strutture che offrono gli stessi servizi. Questo si nota in quanto oltre alla disciplina di esenzione (senza distinzione in ogni struttura) si ha una disciplina di esclusione per alcune operazioni.

In ogni caso la disciplina italiana ha dovuto conformarsi a quella dell'Unione Europea, che non prevede alcuna distinzione tra pubblico e privato. Nella VI Direttiva articolo 13 si deroga la possibilità di differenziazione tributaria tra pubblico e privato solo per prevenire frodi, abusi o evasioni. Infine nelle aziende sanitarie pubbliche si ha una differenza nel pagamento delle fatture. Si hanno due metodi, lo Split Payment e il Reverse Charge.

Con il primo metodo l'imposta sul valore aggiunto viene versata dall'ente pubblico e non incassata dal fornitore; il prestatore emette la fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" e in sede di registrazione viene annotata nel registro IVA vendite. Il cessionario infine registra la fattura nel registro IVA acquisti.

Con il secondo metodo si trasferisce l'imposta sul destinatario del bene o della prestazione di servizi, spostando il tributo dal venditore all'acquirente.

Nel Reverse Charge non si ha la rivalsa in fattura, inoltre il cedente deve registrare la fattura nel registro IVA vendite, mentre il cessionario in entrambi i registri, sia quello IVA vendite che IVA acquisti.

Anche in questo caso si deve riportare l'annotazione "inversione contabile".

BIBLIOGRAFIA

- Balzamo P.P.. 2004. *L'Iva e l'imposta di bollo nelle aziende sanitarie del Servizio sanitario nazionale: le attività commerciali*. In "Il fisco" n. 9 del 2004, pag. 1-1312.
- Biancardi S., gennaio 2015. *Le funzioni economiche negli enti locali*. Santarcangelo di Romagna: Maggioli S.p.A.
- Cardillo M. e Morlaco M., 2009. *La fiscalità delle Aziende sanitarie locali*. In "Rassegna tributaria" n. 1 di gennaio-febbraio 2009, pag. 149.
- Caselli R., 1 maggio 2008. *La fiscalità delle aziende del SSN – teoria e casi pratici*. 1° ed. Il sole 24 Ore.
- Loana Loscialpo; Davide Settembre. *Circolare n. 4/e del 28 gennaio 2005: hanno finalmente un volto le prestazioni sanitarie (senza scopo terapeutico) rilevanti ai fini IVA*. Disponibile su leggi d'Italia
- Mauro Beghin, 2016. *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*. G. Giappichelli Editore
- Montanari F., 2013. *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*. Torino: G. Giappichelli Editore.
- Papotti F., 2017. *Prestazioni sanitarie e assistenziali tra regime di esenzione IVA e Codice del Terzo settore*. In "Il fisco" n. 46 del 2017, pag. 1-4435.
- Pastore G. *Il regime delle prestazioni sanitarie*. Disponibile su Leggi d'Italia.
- Portale R., 7 gennaio 2014. *IVA ed Enti Pubblici*. Milano: Giuffrè Editore.
- Posarelli M. *Le prestazioni sanitarie e l'IVA: principi della corte di giustizia CE e pronunce del fisco italiano*. Disponibile su Leggi d'Italia.
- Scalinci C., 2003. *Brevi note sul regime Iva delle prestazioni "sanitarie": tra diritto interno e diritto comunitario*. In "Rassegna Tributaria" n. 4 di luglio-agosto 2003, pag. 1199.

NORMATIVA

- D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633
- D.lgs. 19 settembre 1994, n.626
- D.Lgs 12 aprile 2006, n. 26 Art.3
- L. 23 dicembre 2014, n.190
- Dl. 24 aprile 2017, n.50
- Dl. 16 ottobre 2017, n.148

PRASSI AMMINISTRATIVA

- Circolare 17 Gennaio 2018, n.1/E
- Circolare 13 aprile 2015, n.15/E
- Circolare 28 gennaio 2005, n. 4/E