


Agenzia
Regionale
Socio
Sanitaria
del Veneto

Elementi fiscali e contabili




**Valutazioni di natura contabile e fiscale a supporto
delle attività sovra aziendali di approvvigionamento e
logistica**

Venezia, 01.4.2010

M. Barbiero, M. Fiorese

Questioni fiscali e contabili



Il modello Veneto prevede che l'Azienda Capofila stipuli i contratti di fornitura in nome proprio e per conto delle altre aziende aderenti all'area vasta.

L'Azienda capofila rivende poi, **a prezzo di costo**, i beni alle altre Aziende.

Questioni fiscali e contabili



Le Aziende sanitarie rientrano tra gli enti **non commerciali**.
Nel loro normale esercizio esse pongono in essere una molteplicità di operazioni rilevanti e non rilevanti ai fini IVA :

- Ordinarie operazioni imponibili;
- Operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 p.18 e 19 del DPR 633/72;
- Operazioni escluse ai sensi dell'art. 4 del citato DPR (es. prestazioni sanitarie soggette al pagamento del TICKET)
- Operazioni escluse in quanto non effettuate nell'esercizio di impresa

Questioni fiscali e contabili



- Il DPR 633/72 prevede che per gli enti non commerciali sono **esclusi dal campo di applicazione IVA** gli **atti** dai medesimi compiuti e costituenti esplicazione della loro **attività istituzionale**.
- Il medesimo DPR prevede, inoltre, che per gli enti pubblici e privati, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, sono da assoggettare ad IVA solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali.



La cessione di beni dalla capofila agli altri enti, rientra nell'attività commerciale o potrebbe, invece, essere considerata non commerciale e quindi non rilevante ai fini IVA?

E il finanziamento dei costi di logistica e di approvvigionamento?



L'analisi condotta porta a ritenere che sia **preferibile** la tesi che sostiene la qualifica dell'attività in esame quale **attività commerciale** e come tale rilevante ai fini IVA.

Cio':

- ➡ sia per la tendenza rilevabile dalle pronunce del Ministero su fattispecie similari,
- ➡ sia perché ai sensi dell'art. 2195 del C.C. l'attività intermediaria nella circolazione dei beni è definita attività commerciale;
- ➡ sia perché lo scopo di lucro che qualifica l'attività commerciale può ritrovarsi non solo quando si configuri un accrescimento pecuniario del soggetto che pone in essere l'attività, bensì pure quando l'attività è posta in essere al fine di una più generale utilità economica (es. risparmio costi)



Se l'attività di approvvigionamento è quindi qualificata come "attività commerciale", ai fini della detrazione dell'IVA relativa alle merci destinate alla cessione, l'azienda capofila è tenuta all'obbligo della **contabilità separata** ai sensi dell'art. 19 ter del DPR 633/72.

Inoltre, vanno individuate contabilmente le merci acquistate dall'azienda capofila e destinate al suo consumo, in quanto, in generale, l'IVA relativa alle stesse non risulterebbe detraibile.



La qualifica commerciale o meno e, di conseguenza, l'applicazione o meno dell'IVA alle cessioni di beni tra azienda capofila e le altre aziende, **non comporta di per sé aggravii di tassazione ai fini IVA**, bensì lo slittamento dell'onere dell'IVA (indetraibile) dall'azienda capofila all'ente da questa fornito.



Posta la qualifica delle attività di approvvigionamento quale attività commerciale, ai fini della detrazione dell'IVA relativa alle merci destinate alla cessione, l'azienda capofila è tenuta all'obbligo della **contabilità separata** ai sensi dell'art. 19 ter del DPR 633/72.



Per rendere poi più agevole la gestione contabile di tali attività, è consigliabile la separazione delle stesse attraverso l'applicazione dell'art. 36 del DPR 633/72.

A tal fine:

- L'azienda capofila dovrà istituire registri IVA separati;
- le operazioni che rientrano nell'attività separata dovranno essere fatturate e registrate con adozione di una distinta serie numerica;
- dovranno essere effettuate distinte liquidazioni dell'imposta, sebbene con versamento unico.



E i costi sostenuti dalla capofila per la gestione tecnico amministrativa dell'attività di approvvigionamento?



1

Si puo' prevedere che i costi di gestione sostenuti dalla capofila per le attività di approvvigionamento, siano oggetto di **specifico finanziamento regionale**.

Il finanziamento in parola potrebbe rientrare nell'ambito del cosiddetto contributo indistinto che la Regione eroga per la copertura dei costi di alcune funzioni svolte dalle azienda sanitarie.



1

Non essendo il contributo correlato alle attività effettivamente svolte, verrebbe a mancare un nesso sinallagmatico tra attività svolta dalla capofila e l'ammontare del contributo e ciò porterebbe ad escludere il contributo dal campo di applicazione dell'IVA.



Si rileva una risposta ad istanza di interpello presentata dall'ESTAV (Ente per i Servizi Tecnico Amministrativi di Area vasta Centro), in cui l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che il contributo erogato dalla Regione Toscana per la copertura dei costi generali e amministrativi dell'Ente non sia rilevante ai fini IVA. Ciò in quanto, nel caso oggetto dell'istanza, l'ammontare del contributo a carico del Fondo Sanitario Regionale non era collegato alla quantità dei servizi prestati alle singole aziende e dunque non rappresentava il corrispettivo per una obbligazione sinallagmatica.



2

Se intendiamo invece la Regione come mera stanza di compensazione tra gli enti legati da un rapporto contrattuale/convenzionale che preveda una remunerazione a favore dell'azienda capofila – da parte degli altri enti – commisurata all'attività svolta, l'attività in argomento sarebbe nella sostanza remunerata dagli altri enti, ancorché indirettamente tramite la Regione.

Pertanto il contributo potrebbe essere considerato quale corrispettivo per l'attività di approvvigionamento e logistica, e come tale da assoggettare all'IVA.



Relativamente ai **costi di trasporto** dal magazzino centrale alle unità operative utilizzatrici si può pensare ad una fatturazione diretta dal vettore alla singola azienda, sulla base di procedure e prezzi predefiniti in sede di gara.



E ai fini IRES?

L'attività in questione, se ritenuta commerciale, rientra nell'ambito di attività d'impresa e come tale da assoggettare ad IRES.

Non dovrebbe, tuttavia, risultare un reddito imponibile positivo soggetto a tassazione se si assume che l'azienda capofila ceda i beni al valore di acquisto.

Una possibile differenza potrebbe derivare dalla valorizzazione delle scorte di magazzino di fine anno.



E ai fini IRAP?

Se consideriamo l'attività di approvvigionamento commerciale, per tale attività l'azienda capofila potrebbe optare per il calcolo della base imponibile secondo la disciplina ordinaria dei soggetti commerciali. In questo caso si ridurrebbe la base imponibile dell'attività istituzionale in misura pari alle retribuzioni riferibili specificatamente o proporzionalmente all'attività commerciale stessa.