

**SERVIZIO FISCALE**

**CIRCOLARE 30.2016**

21-06-2016

**L'AGENZIA DELLE ENTRATE CHIARISCE IL REGIME IVA PER LE COOPERATIVE SOCIALI: CIRCOLARE 31/E DEL 15/07/2016**

A distanza di circa 7 mesi dall'entrata in vigore del nuovo regime Iva delle Cooperative sociali, la Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, con la **Circolare 31/E del 15/07/2016**, ha fornito alcuni chiarimenti utili sulla nuova normativa Iva, con importanti precisazioni inerenti la gestione del periodo transitorio in cui, come già evidenziato nelle nostre precedenti circolari (Circolari n. 3, 16 e 29 del 2016), è ancora vigente la vecchia normativa.

Come premessa al nuovo regime Iva, viene fornito un esaustivo quadro di sintesi normativa, che illustra le principali ragioni che hanno condotto il legislatore con il comma 960 dell'articolo unico della legge di stabilità del 2016 a dover adottare la novellata aliquota del 5% per le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e dei loro consorzi.

Viene così osservato che:

- è stata inserita la nuova parte II-bis della tabella A, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 - introdotta in conformità con l'articolo 98 della Direttiva del Consiglio CE 28 novembre 2006, n. 112, ai sensi del quale "gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte" (non inferiori al 5 per cento) "alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III" - che prevede l'assoggettamento alla nuova aliquota IVA del 5% delle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative, rese da cooperative sociali e loro consorzi in favore di specifiche categorie di soggetti;
- l'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 è stato riformulato con la conferma dell'aliquota IVA ordinaria nella misura del 22 per cento della base imponibile dell'operazione, mentre la categoria delle aliquote ridotte del 4 e del 10 per cento viene ampliata con la nuova aliquota del 5 per cento, con riferimento alle operazioni aventi per oggetto i beni e servizi elencati, rispettivamente, nella nuova parte II-bis della tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.. La novità recata dal nuovo articolo 16 del D.P.R. n. 633 del 1972 consiste, pertanto, nella previsione di una nuova aliquota ridotta, pari al 5 per cento, per le operazioni elencate nella parte II-bis della citata Tabella A.

La circolare in commento prosegue l'analisi del regime Iva delle cooperative sociali, illustrando la disciplina che era in vigore prima della novellata Legge di Stabilità 2016 (applicabile dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2015), specificando che :

- o per le prestazioni rese dalle cooperative sociali di cui alla legge n. 381 del 1991, sia direttamente ai soggetti fruitori finali, sia in virtù di appalti o convenzioni con soggetti terzi, si rendeva applicabile:

- a) il regime di imponibilità con l'aliquota del 4 per cento di cui al ripristinato n. 41-*bis*) o,
  - b) in alternativa, – previa opzione di tali cooperative, in quanto ONLUS “di diritto” – i regimi di esenzione dal tributo rispettivamente previsti dai nn. da 18) a 21) e 27-*ter*), dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, a seconda della tipologia di prestazione in concreto resa;
- o per le prestazioni delle cooperative generiche divenute ONLUS a seguito dell'iscrizione prevista per tali organizzazioni, e per quelle rese dagli altri soggetti specificamente elencati nel citato n. 27-*ter*) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633, si applicava
    - a) il regime di esenzione di cui ai nn. da 18) a 21), e 27-*ter*), dell'articolo 10 dello stesso d.P.R. n. 633, se rese direttamente nei confronti dei soggetti svantaggiati, oppure
    - b) l'aliquota ordinaria, se rese sulla base di appalti o convenzioni con soggetti terzi;
  - o per le prestazioni rese dalle cooperative “generiche” non ONLUS, nonché per quelle rese da soggetti diversi da quelli indicati nel più volte citato n. 27-*ter*) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, infine, si rendeva in ogni caso applicabile l'aliquota ordinaria.

## DISCIPLINA VIGENTE

Passando ad esaminare la disciplina vigente, l'Agenzia osserva che l'introduzione dell'aliquota del 5% si è resa necessaria al fine di evitare una ulteriore procedura di infrazione da parte della Commissione europea, che aveva rilevato l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario della disposizione recata dal citato n. 41-*bis*) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 (Caso EU PILOT 6174/14/TAXU, archiviato con decisione del 16 giugno 2016).

Da ciò l'abrogazione del n. 41-*bis*) della parte II della Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, che, in sostanza, stabiliva l'applicazione dell'aliquota del 4 per cento per le prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali rese da cooperative sociali e loro consorzi e l'introduzione della nuova parte **II-bis nella Tabella A**, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo, al n.1), che siano soggette alla nuova aliquota IVA del 5 per cento “*le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi*”.

Quindi per l'applicazione della nuova aliquota Iva è necessario che coesistano tre presupposti: quello **oggettivo**, quello **soggettivo**, nonché quello di rendere la prestazione **a particolari soggetti destinatari**.

L'assenza anche di uno solo dei tre presupposti richiamati non consente l'applicabilità dell'aliquota agevolata del 5%.

## REQUISITO OGGETTIVO

Le prestazioni dell'articolo 10, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 a cui fa riferimento il citato n. 1) della nuova parte II-*bis* allegata al medesimo decreto, sono:

- o le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza (n. 18);

- o le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali (n. 19);
- o le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici (n. 20);
- o 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, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie (n. 21);
- o le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili in favore di specifiche categorie di soggetti rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS (n. 27-ter).

## **REQUISITO SOGGETTIVO**

Sotto il profilo soggettivo, si osserva che, in relazione alle anzidette prestazioni, la nuova aliquota ridotta troverà applicazione laddove le stesse siano rese *"da cooperative sociali e loro consorzi"*.

## **DESTINATARI DELLE PRESTAZIONI SOCIO-SANITARIE**

In ordine ai destinatari delle citate prestazioni, si rileva che le categorie di soggetti indicate al n. 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, a cui fa riferimento il n.1) della nuova parte II-bis della Tabella A dello stesso d.P.R., sono quelle *"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"*.

La circolare 31/E precisa ulteriormente che l'aliquota IVA del 5 per cento si rende applicabile, al pari della precedente aliquota del 4 per cento, sia alle prestazioni effettuate dalle cooperative sociali in esecuzione di contratti di appalto, convenzioni e concessioni, sia a quelle rese direttamente agli utenti, come evidenziato anche dalla relazione tecnica alla legge di stabilità 2016.

Questa affermazione supera qualunque ipotesi di applicabilità del regime di esenzione sulle operazioni rese direttamente al soggetto beneficiario e quindi esclude qualunque possibilità di un regime Iva a "doppio binario".

Un importantissimo chiarimento della circolare in commento è in merito alla possibilità paventata dalla dottrina di poter ritenere ancora esistente per le cooperative sociali, il regime di maggior favore disciplinato dall'art. 10, comma 8, del D.Lgs. n. 460 del 1997.

La questione è questa: la legge di Stabilità 2016 ha soppresso l'art. 1, comma 331, primo e secondo periodo della legge 296 del 2006, che ricordiamo essere una norma di carattere interpretativo che confermava la legittimità per le cooperative sociali di adottare il regime di maggior favore previsto dalla normativa sulle Onlus, stabilito dal

comma 8 dell'art. 10 D.Lgs. n. 460 del 1997, e che, quindi, sanciva la possibilità di opzione dell'aliquota del 4% in luogo dell'esenzione art. 10 del D.p.r. 633/1972.

Da più parti era stato però osservato che, poiché la norma che attribuiva la facoltà di opzione per l'aliquota agevolata (ossia, il comma 8 dell'art. 10 del D.lgs. 460/1997) non ha subito alcun tipo di modifica, l'abrogazione della sola norma di carattere interpretativo, non avrebbe generato alcun effetto sul regime fiscale, ritenendo così ancora applicabile per le cooperative sociali il diritto di opzione.

L'Agenzia delle Entrate sul punto fornisce la propria posizione, chiarendo che **la previsione di cui al citato articolo 10, comma 8, del D. Lgs. n. 460 del 1997, continuerà ad esplicare i suoi effetti in relazione agli altri soggetti dalla stessa qualificati come ONLUS di diritto, diversi dalle cooperative sociali, e, per quanto concerne queste ultime, solo con riferimento ai tributi diversi dall'IVA.**

In pratica l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'abrogazione della norma interpretativa avrebbe come effetto l'inammissibilità per le cooperative sociali di poter scegliere i benefici fiscali limitatamente al comparto Iva, con la conseguente impossibilità di opzione per il regime di maggior favore ai fini IVA, mentre conferma altre agevolazione come ad esempio quelle che si riferiscono ad imposta di bollo e di registro.

Quindi in base alla nuova disciplina, le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative di cui ai nn. da 18) a 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, rese da cooperative, sia direttamente sia in forza convenzioni e contratti di ogni genere, nei confronti delle categorie di soggetti elencati dallo stesso n. 27-ter), sono, dunque, assoggettate:

- all'**aliquota IVA del 5 per cento**, se rese da cooperative sociali e loro consorzi;
- al regime di **esenzione dall'imposta**, se rese da cooperative non sociali aventi la qualifica di ONLUS;
- all'**aliquota IVA ordinaria del 22 per cento**, se rese da cooperative non sociali e non ONLUS, sempreché non abbiano oggettivamente le caratteristiche per rientrare nell'applicazione delle **esenzioni di cui ai nn. 18) e 21)** dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

## **DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA E REGIME TRANSITORIO**

I principali dubbi sulla nuova normativa riguardano proprio la gestione del periodo transitorio, visto che l'aliquota del 5% in virtù del comma 963 dell'articolo unico della legge di stabilità 2016 stabilisce, che le disposizioni dei commi 960 e 962 si applicano alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati successivamente al 31 dicembre 2015.

L'Agenzia quindi sul punto precisa che *"per le operazioni compiute in base a contratti stipulati entro tale data e ancora in essere, le cooperative sociali di cui alla legge n. 381 del 1991 e loro consorzi continueranno ad applicare l'aliquota IVA del 4 per cento o il regime di esenzione, **in base all'opzione già effettuata ai sensi della normativa allora vigente"**.*

Con tale passaggio la circolare in commento, nel confermare l'entrata in vigore del nuovo regime Iva sui contratti prorogati, stipulati o rinnovati successivamente al

31/12/2015, non consente la possibilità di applicazione libera dei regimi Iva alternativi, in vigore fino al 31/12/2015, bensì ne cristallizza gli effetti.

Al riguardo, si ricorda che l'opzione per l'assoggettamento Iva del 4% in luogo dell'esenzione, era un'opzione effettuata su base annuale (ossia, per anno solare), che, con l'inizio del nuovo anno, poteva essere modificata.

Ad esempio, per un appalto iniziato il 01/07/2014 che si conclude il 30/06/2017, relativo ad operazioni sanitarie rese a soggetti svantaggiati, la cooperativa sociale, se per il 2014 aveva deciso di non esercitare l'opzione per l'assoggettamento Iva, era obbligata ad utilizzare tale medesimo regime sino al 31/12/2014, con la possibilità però di modificarlo per il 2015, qualora ritenuto più conveniente.

Secondo i chiarimenti dell'Agenzia, tale possibilità non è più riconosciuta per il 2016 e quindi la scelta effettuata nel 2015 rimarrà vincolante per gli anni solari rimanenti fino alla scadenza del contratto (stipulato, rinnovato o prorogato antecedentemente al 31 dicembre 2015); dopodiché diverrà ovviamente obbligatoria l'applicazione del nuovo regime Iva con aliquota al 5%.

Quindi, se la stessa cooperativa sociale dell'esemplificazione ha mantenuto l'esenzione anche per il 2015, dovrà obbligatoriamente mantenerla inalterata sino alla scadenza contrattuale (30/06/2017): dopo tale data, qualora intervenga un rinnovo o una proroga del contratto, la cooperativa sociale dovrà applicare la nuova normativa Iva con assoggettamento all'aliquota del 5%.

La nuova disciplina trova, poi, applicazione anche con riferimento ai rinnovi – sia espressi che taciti – nonché alle proroghe che intervengono successivamente alla predetta data del 31 dicembre 2015, anche se riferiti a contratti conclusi tra le parti prima di tale data.

Tale affermazione deve in qualche modo coordinarsi con la risposta fornita con l'interpello DRE Veneto del 9 marzo 2016, commentata nella nostra precedente Circolare n. 29/2016, in cui l'Amministrazione Finanziaria ha dato rilevanza alla stipula dell'atto formale, se sottoscritto prima o dopo il 31/12/2015.

Quindi, si ritiene che il rinnovo o la proroga di un contratto già in essere al 31/12/2015, per poter mantenere il vecchio regime dovranno essere **interventuti** entro tale data.

Come già affermato nella risposta governativa all'interrogazione n. 3-02820, commentata nella nostra precedente circolare, ai fini dell'individuazione, sotto il profilo temporale, della disciplina applicabile, l'Agenzia delle Entrate nella circolare 31/E in commento ritiene fondamentale la data della stipula, del rinnovo o della proroga dei contratti in argomento, che avvengono, generalmente, a conclusione delle procedure di affidamento esperite e a seguito dell'adozione delle relative delibere da parte dell'ente concedente.

Tra detti contratti – che dovranno essere assoggettati al nuovo regime IVA (imponibilità al 5 per cento) se stipulati, rinnovati o prorogati a decorrere dal 1° gennaio 2016 – sono compresi anche quelli aventi come controparte contrattuale direttamente i soggetti privati, che, in qualità di utenti o familiari degli stessi, provvedono alla integrale corresponsione delle rette.

Viene inoltre osservato, in linea con quanto già esposto nella risposta governativa all'interrogazione n. 3-02820, che, in talune fattispecie (aventi ad oggetto, ad es., la gestione di una casa di riposo o di un asilo nido), sussistono contestualmente due contratti: uno, di ordine più generale, stipulato con l'ente committente (quale il

Comune) entro il 31 dicembre 2015, e l'altro, specifico, stipulato con l'utente o i suoi familiari successivamente a tale data.

Al riguardo, l'Agenzia precisa che il vecchio regime IVA (4 per cento o esenzione) troverà ancora applicazione **fino alla scadenza della convenzione o concessione principale stipulata con l'ente committente**, trattandosi comunque di un'unica prestazione, nei seguenti casi:

- se il pagamento del corrispettivo contrattualmente stabilito è posto interamente a carico dell'ente committente;
- nell'ipotesi in cui sia prevista una compartecipazione alla spesa da parte dell'ente committente e degli utenti o delle loro famiglie. In tal caso, il rapporto, infatti, trova la sua fonte nel contratto stipulato con l'ente entro il 31 dicembre 2015.

Rimarrebbe quindi fuori dalla possibilità di aggancio con l'accordo quadro/convenzione il caso in cui gli utenti (o le loro famiglie) sostengano interamente l'onere, senza alcun contributo dell'ente pubblico; potrebbe essere il caso di un asilo nido che abbia dei posti convenzionati con l'ente pubblico ed altri posti privati: su questi ultimi, ai fini dell'individuazione del corretto regime IVA, varrà la regola di stipulazione del contratto, se avvenuto in data antecedente o successiva al 31/12/2015.

Pertanto, in caso di compartecipazione dell'ente pubblico alla retta dell'utente, al fine di una corretta applicazione del regime Iva, sarà fondamentale monitorare **l'accordo quadro**, se stipulato prima o dopo il 31/12/2015: nel primo caso, il vecchio regime Iva sarà applicabile in entrambi i rapporti e cioè sia nei confronti dell'ente che nei confronti dell'utente (o dei suoi familiari), mentre nel secondo caso il contratto sarà da assoggettare alla nuova aliquota del 5%.

Diversamente, qualora non vi sia compartecipazione dell'ente e quindi vi sia il sostenimento da parte dell'utente dell'intero corrispettivo, il regime Iva sarà determinato dalla data di stipula del contratto fra le parti.

Purtroppo, su questo punto la circolare dell'Agenzia appare un po' ambigua, in quanto, ai fini della soluzione della questione del trattamento IVA applicabile, sembra attribuire rilevanza all'individuazione del soggetto che sostiene il corrispettivo, anziché fare riferimento al rapporto contrattuale nel quale è specificato il criterio di determinazione del corrispettivo.

Infine, fornendo un nuovo importante chiarimento – in cui viene correttamente valorizzato l'accordo generale, a differenza della fattispecie della convenzione o concessione sopra descritta - l'Agenzia delle Entrate osserva che, nell'ipotesi di **concessioni di lavori pubblici** (stipulate tra Comuni o altri enti pubblici e cooperative sociali, ai sensi dell'articolo 143 del D.Lgs. 13 aprile 2006, n. 163, il cd. "Codice dei contratti pubblici", per la realizzazione e successiva gestione, ad esempio, di asili o residenze sanitarie assistenziali), nelle quali siano previsti dei posti convenzionati (riservati all'ente pubblico committente) e dei posti non convenzionati (ossia liberamente attribuibili), anche la gestione dei posti non convenzionati da parte della cooperativa sociale soggiace, sostanzialmente, alla disciplina dettata dall'accordo originario intercorso con l'ente concedente (nell'ambito del quale sono generalmente previsti elementi quali il numero di posti convenzionati e non, la tariffa ad essi applicabile, i requisiti dei relativi servizi, ecc..), contribuendo a raggiungere l'equilibrio economico-finanziario determinato nell'anzidetto accordo.

In sostanza, come evidenziato dall'Agenzia, *"anche in tal caso, pertanto, al contratto stipulato con i privati, interdipendente dalla concessione principale stipulata con l'ente*

*committente, si applicherà il vecchio regime IVA (4 per cento o esenzione) **fino alla scadenza della concessione**, laddove la stessa sia stata stipulata entro il 31 dicembre 2015, o il nuovo regime IVA (5 per cento), nell'ipotesi in cui la concessione sia successiva a tale data".*

Infine, ribadendo quanto già contenuto nella risposta governativa, l'Amministrazione Finanziaria con la Circolare in argomento chiarisce che, ai fini della decorrenza del nuovo regime IVA, non può farsi riferimento, in via generale, alla data di accreditamento della cooperativa, atteso che il relativo atto non ha le caratteristiche per essere giuridicamente qualificato come contratto, convenzione, ecc., risultando, dunque, irrilevante agli effetti fiscali.

L'accREDITAMENTO, infatti – istituto previsto in ambito sanitario nonché nel settore dei servizi sociali e di quelli educativi – viene rilasciato dall'ente territoriale competente ai soggetti che ne facciano richiesta, che siano già autorizzati all'apertura nonché al funzionamento delle relative strutture, che siano in possesso dei requisiti normativamente previsti e che rispondano agli standard qualitativi stabiliti per l'esercizio delle attività di cui trattasi e costituisce, in sostanza, condizione per la stipula di successivi atti negoziali.

La qualifica di soggetto accreditato non comporta, in ogni caso, di per sé, l'obbligo da parte della PA di stipulare contratti o convenzioni con lo stesso, né di corrispondere la remunerazione di eventuali prestazioni erogate, al di fuori degli accordi contrattuali specificatamente stipulati.