



Direzione Centrale Normativa

Roma, 15/07/2016

OGGETTO: Articolo 1, commi 960, 962 e 963 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) – IVA. Prestazioni sociali, sanitarie ed educative delle cooperative sociali

La presente circolare fornisce chiarimenti in merito alle disposizioni contenute nei commi 960, 962 e 963 dell'articolo unico della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), concernenti il regime IVA relativo a talune prestazioni rese da cooperative sociali e loro consorzi.

1. Introduzione dell'aliquota IVA ridotta del 5 per cento

Il comma 960 dell'articolo unico della legge di stabilità 2016 introduce una nuova aliquota IVA ridotta, nella misura del 5 per cento, applicabile alle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e dai loro consorzi.

La lettera a) del menzionato comma 960, infatti, riformula l'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La novella normativa, oltre a confermare l'aliquota IVA ordinaria nella misura del 22 per

cento della base imponibile dell'operazione, stabilisce che la misura delle aliquote ridotte è ora fissata nel 4, nel 5 e nel 10 per cento con riferimento alle operazioni aventi per oggetto i beni e servizi elencati, rispettivamente, nella parte II, nella nuova parte II-*bis* e nella parte III della tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, fatto salvo quanto disposto dall'articolo 34 del medesimo d.P.R., relativo al regime speciale previsto per i produttori agricoli.

In particolare, la nuova parte II-*bis* della Tabella A, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 – introdotta dalla lettera c) del citato comma 960 – prevede, al n. 1), che siano soggette alla nuova aliquota IVA del 5 per cento determinate prestazioni (socio-sanitarie, assistenziali ed educative) rese da cooperative sociali e loro consorzi in favore di specifiche categorie di soggetti.

Giova ricordare che, in base alla precedente formulazione dell'articolo 16 del d.P.R. n. 633 del 1972, trovavano applicazione, oltre all'aliquota ordinaria, una sola aliquota ridotta, pari al 10 per cento, e un'aliquota super-ridotta, pari al 4 per cento.

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, 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*”.

Più specificatamente, il n. 15) dell'Allegato III alla citata Direttiva 2006/112/CE accorda la possibilità di assoggettare ad aliquota ridotta le “*cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136*”.

2. La disciplina previgente

La disciplina IVA delle prestazioni di assistenza sociale rese dalle cooperative è stata oggetto, negli ultimi anni, di numerosi interventi normativi.

In origine, era contenuta nel n. 41-*bis*) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, che prevedeva l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento per le *“prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale”*.

Inoltre, l'articolo 1, comma 331, primo e secondo periodo, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), aveva esteso, in via interpretativa, l'applicabilità dell'aliquota del 4 per cento, prevista dal citato n. 41-*bis*), anche alle prestazioni di cui ai nn. da 18) a 21), e 27-*ter*), dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, quando poste in essere dalle cooperative e dai loro consorzi nei confronti dei soggetti svantaggiati elencati nel medesimo n. 41-*bis*), e ciò sia che tali prestazioni fossero rese direttamente dalle cooperative e dai loro consorzi, sia che le stesse venissero rese sulla base di contratti di appalto e di convenzioni.

La stessa norma, peraltro, faceva salva – per le sole “cooperative sociali”, specificamente disciplinate dalla legge 8 novembre 1991, n. 381 – la possibilità di optare, in quanto ONLUS “di diritto”, per l'applicazione del regime fiscale da esse ritenuto più favorevole (esenzione o imponibilità con l'aliquota del 4 per cento).

La norma, tuttavia, non si presentava del tutto in linea con la Direttiva 2006/112/CE, che, all'articolo 110, prevede la possibilità per gli Stati membri di mantenere aliquote IVA ridotte inferiori al 5 per cento, ma solo se già applicate

anteriamente al 1° gennaio 1991 (c.d. clausola di *stand still*). L'aliquota IVA del 4 per cento, invece, era stata introdotta successivamente al 1° gennaio 1991 e, inoltre, le norme nazionali consentivano l'applicazione di tale aliquota anche alle prestazioni di assistenza sociale rese da cooperative generiche (cooperative e loro consorzi).

Né risultava in linea con la Direttiva la possibilità concessa alle cooperative sociali e loro consorzi di beneficiare del regime di favore, anche in considerazione del citato n. 15) dell'Allegato III alla Direttiva 2006/112/CE.

Pertanto, al fine di evitare l'apertura di una formale procedura di infrazione da parte della Commissione europea, la citata norma di cui al n. 41-*bis*) è stata soppressa dall'articolo 1, commi da 488 a 490, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013), che, contestualmente, ha abrogato anche la relativa norma interpretativa di cui all'articolo 1, comma 331, primo e secondo periodo, della legge n. 296 del 2006 e ha introdotto, per tali prestazioni, l'aliquota IVA del 10 per cento (si vedano la circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo 4, paragrafo 4, e la risoluzione n. 93/E del 13 dicembre 2013).

Successivamente, l'aliquota del 4 per cento è stata ripristinata dall'articolo 1, comma 172, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), sia pure con riferimento alle prestazioni rese esclusivamente dalle cooperative sociali di cui alla legge n. 381 del 1991 e loro consorzi, e non più anche da cooperative generiche e loro consorzi.

Pertanto, il regime IVA applicabile dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2015 alle prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali rese dal settore cooperativistico in favore dei soggetti svantaggiati era il seguente:

- 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;

- 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;

- 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.

3. La disciplina vigente

La legge di stabilità 2016, come accennato in premessa, è nuovamente intervenuta in materia, 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).

In particolare, il comma 960 in commento, alla lettera b), prevede 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.

Il medesimo comma 960, alla lettera c), introduce la 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*”.

Per quanto riguarda l’ambito oggettivo di applicazione della norma, si evidenzia che 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:

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

- 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);

- 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);

- 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);

- 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*).

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”*.

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”*.

L'aliquota IVA del 5 per cento prevista dalla nuova norma trova, quindi, applicazione con riferimento ad una platea più ampia di quella precedentemente soggetta all'aliquota del 4 per cento, comprendendo, rispetto ai soggetti annoverati dall'abrogato n. 41-bis) citato, anche persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, detenuti e donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Si precisa, inoltre, 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.

Il comma 962 dell'articolo unico della legge di stabilità 2016 dispone, inoltre, la soppressione dell'articolo 1, comma 331, primo e secondo periodo, della legge n. 296 del 2006, che, tra l'altro, come sopra meglio precisato, consentiva alle cooperative sociali e loro consorzi di optare per la previsione di cui all'articolo 10, comma 8, del D. Lgs. n. 460 del 1997.

Più specificatamente, la disposizione di cui al citato articolo 10, comma 8, sancisce l'automatica qualifica come Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (di diritto) di alcuni soggetti, tra i quali le cooperative sociali di cui alla

legge n. 381 del 1991 e loro consorzi, consentendo, altresì, alle stesse di beneficiare del regime fiscale più favorevole, tra quello proprio delle ONLUS e quello dettato dalla normativa speciale di riferimento.

Si osserva, al riguardo, che la previsione di cui al citato articolo 10, comma 8, del D. Lgs. n. 460 del 1997, non interessata da alcun intervento normativo, continuerà, quindi, 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 sintesi, 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.

4. Decorrenza della nuova disciplina e regime transitorio

Il comma 963 dell'articolo unico della legge di stabilità 2016 stabilisce, infine, che le disposizioni dei commi 960 e 962 si applicano alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.

Atteso, quindi, che le modifiche all'attuale sistema si applicano relativamente ai contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2015, 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.

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.

Ai fini dell'individuazione, sotto il profilo temporale, della disciplina applicabile, si fa riferimento alla 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.

Ai fini della decorrenza del nuovo regime IVA non può, invece, 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.

Si osserva, inoltre, 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, si precisa che il vecchio regime IVA (4 per cento o esenzione) troverà ancora applicazione, ad esempio, 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.

Infine, nell'ipotesi di concessioni di lavori pubblici – stipulate tra Comuni o altri enti pubblici e cooperative sociali ai sensi dell'articolo 143 del decreto legislativo 13 aprile 2006, n. 163 (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 non (ossia liberamente attribuibili), si osserva che 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. 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.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA