

### IN EVIDENZA:

■ **Capitalizzazione** degli **interessi passivi** nei principi contabili **OIC**

■ **Immobili** valutati a **costi specifici** senza svalutazione fiscale

■ Tassazione **Iva** delle prestazioni rese da **cooperative** e loro consorzi

■ **Spesometro**: indicazioni operative, riflessioni e prospettive

■ **Recesso** di socio da **società personali**

■ **Documentazione non esibita**, preclusioni probatorie e **metodologie accertative**

■ Considerazioni **gestionali** sull'analisi di **comparabilità** del **transfer pricing**

■ **Giurisprudenza** e Prassi tributaria

### Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 8,50 euro in più

# 45

Contiene I.P.



**il fisco**

Gruppo Wolters Kluwer

Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

**Rivista settimanale - Anno XXXVII**



Cod. 141234

9 dicembre  
2013

Euro 7,90



## Tassazione Iva delle prestazioni rese da cooperative e loro consorzi

di Vito Saracino

**Il Decreto di Stabilità 2014 ripristina l'aliquota Iva del 4% per i servizi socio-sanitari e assistenziali resi dalle cooperative sociali e loro consorzi.**

**Le prestazioni rese dalle cooperative "non sociali" in applicazione di convenzioni stipulate dopo il 1° gennaio 2014 saranno assoggettate a Iva con aliquota del 22%.**

### 1. Premessa

Il Decreto di Stabilità 2014 è una manovra finanziaria che segna una svolta nella programmazione economico-finanziaria degli ultimi anni, realizzando le due priorità di politica economica del Governo: favorire la crescita e promuovere l'occupazione.

Tra le misure disposte nel provvedimento si ritiene opportuno soffermarsi sulle novità in materia di **prestazioni socio-sanitarie, educative dell'infanzia** e simili svolte dalle **cooperative sociali** e dai loro consorzi.

Qui di seguito si illustrano nel dettaglio le fasi evolutive della tassazione Iva delle prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità ovunque rese **a favore di anziani, inabili ed altre persone svantaggiate**, rese da cooperative e loro consorzi sia direttamente che **in esecuzione di contratti di appalto o di convenzioni**, regolata dal punto 41-*bis* della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare oggetto della norma in questione sono le seguenti prestazioni:

- prestazioni sanitarie di **diagnosi, cura e riabilitazione** rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie;
- prestazioni di **ricovero e cura**, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;
- **prestazioni educative** dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie;
- 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 L. 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;
- **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.

### 2. Disciplina ante Decreto di Stabilità 2013

Con l'emanazione dell'art. 1, comma 331, della

L. 27 dicembre 2006, n. 296, meglio nota come “Legge Finanziaria dello Stato per il 2007”, il legislatore ha dettato l’interpretazione autentica del contenuto del punto 41-*bis* della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, riferito a prestazioni e attività svolte dalle cooperative e loro consorzi.

Si definisce in tal modo per le cooperative sociali un doppio regime alternativamente possibile in campo Iva:

- il **regime naturale** con aliquota **Iva al 4%** (punto 41-*bis*, Tabella A, parte II, D.P.R. n. 633/1972);
- il **regime in deroga**, con **prestazioni esenti** nel caso in cui le cooperative si qualificano anche come Onlus (di diritto art. 10, comma 8, D.Lgs. n. 460/1997).

La scelta fra i due regimi dipende dalla individuazione della **condizione di maggior favore** che può derivare alla cooperativa dall’applicazione dell’una o dell’altra ipotesi.

Come già illustrato la disposizione del punto 41-*bis* si applica a tutte le cooperative (sociali e non) e loro consorzi che svolgono le attività indicate nella parte II della Tabella allegata al D.P.R. n. 633/1972, come integrata dalla interpretazione della Legge Finanziaria. In particolar modo le attività in questione devono essere svolte a favore dei soggetti, qualificabili tutti come svantaggiati, come indicati nello specifico punto della Tabella A, parte II.

La **diversa opzione** è ammessa invece **per le sole cooperative sociali** per le quali deve essere svolta l’ulteriore considerazione che, la tipologia dei soggetti destinatari delle attività appena indicate, possano rientrare nella categoria delle persone svantaggiate di cui elencazione contenuta all’art. 4 della L. n. 381/1991 modificata dalla L. 22 giugno 2000, n. 193, e nella elencazione contenuta nell’art. 10, comma 2 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 1 del 2 gennaio 1998 - Supplemento Ordinario n. 1, “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale”, c.d. Legge sulle Onlus.

Conseguentemente, nel caso in cui le **cooperative sociali si qualificano quali Onlus di diritto** e optino per il corrispondente regime, opereranno in esenzione Iva per tutte le attività poste in essere nel quadro della previsione dell’art. 10 della succitata legge. L’interpretazione dettata dall’Amministrazione Finanziaria ha più volte esplicitato come tale opzione, realizzata nei fatti e non anche in termini formali a priori,

deve ricomprendere tutte le attività realizzate facendo prevalere la qualificazione di Onlus su quella naturale di cooperativa.

### 3. Disciplina post Decreto di Stabilità 2013

I commi da 488 a 490 dell’art. 1 della L. 24 dicembre 2012, n. 228, pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 302 del 29 dicembre 2012, meglio nota come Legge di Stabilità 2013 hanno introdotto delle modifiche sulla disciplina ai fini dell’imposta sul valore aggiunto delle prestazioni di assistenza e sicurezza sociale rese da cooperative e dai loro consorzi, contenuta nel n. 41-*bis* della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, il comma 488 disponeva l’**abrogazione** del citato n. 41-*bis*, che prevedeva l’applicazione dell’**aliquota agevolata del 4%** alle “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 psichici, 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”.

Il medesimo comma disponeva altresì l’introduzione del n. 127-*undecies* nella parte III della medesima Tabella, che **innalzava l’aliquota al 10%** per “le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 21-*ter*) dell’articolo 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-*ter*) da **cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto** e di convenzioni in generale”.

La nuova configurazione Iva delle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative, di cui sopra, rese da società cooperative, si sarebbe potuta ricondurre alle seguenti tre ipotesi:

- **esenzione da imposta** per le prestazioni rese da cooperative che abbiano la **qualifica di Onlus e cooperative sociali** (Onlus di diritto) direttamente nei confronti del fruitore finale;
- **Iva al 10%** per le prestazioni fornite da **cooperative sociali** e loro consorzi, **in esecuzione di contratti di appalto** e di convenzioni in generale. L’aliquota ridotta non si applica se le prestazioni sono rese direttamente a favore del fruitore;

- **Iva al 21%** per le prestazioni svolte da **cooperative non sociali e non Onlus** e che non abbiano le caratteristiche per rientrare nell'applicazione delle esenzioni.

Il comma 490 della Legge Finanziaria 2013 disponeva che le modifiche all'attuale sistema si sarebbero dovute applicare alle operazioni compiute in base ai **contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2013**, pertanto fino a quando fosse stato efficace un contratto stipulato precedentemente, si sarebbe continuato ad applicare l'aliquota del 4%. Ai rinnovi, espressi o taciti, nonché le proroghe di contratti già in essere tra le parti successivi alla predetta data del 31 dicembre 2013 si sarebbe dovuto applicare il nuovo regime.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 12/E del 3 maggio 2013<sup>1</sup> ha evidenziato che l'abrogazione del n. 41-*bis* della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, avrebbe avuto **effetto già dal 1° gennaio 2013**, data di entrata in vigore delle Legge di Stabilità 2013.

Pertanto, le prestazioni rese direttamente nei confronti dei fruitori avrebbero dovuto osservare il **regime di esenzione** per le cooperative sociali-Onlus e per le cooperative-Onlus, mentre per le altre cooperative **l'aliquota Iva** sarebbe dovuta essere quella **ordinaria del 21%**. Inoltre laddove la cooperativa sociale avesse reso le prestazioni in argomento sia direttamente nei confronti di soggetti che ne usufruiscono, sia in base a contratti di appalto o convenzioni, la stessa avrebbe dovuto applicare contemporaneamente e rispettivamente il regime di esenzione e quelle di imponibilità ad aliquota ridotta, con inevitabile calcolo delle percentuali di detrazione.

L'incremento dell'aliquota, previsto a partire dai contratti stipulati dal 2014, o dal 2013 come prevedeva l'Agenzia delle Entrate, avrebbe pesato sui bilanci degli enti, perché queste prestazioni sono esenti Iva, con conseguente **indetraibilità dell'imposta sugli acquisti**, a meno di una percentuale derivante dall'applicazione eventuale del *pro-rata*.

#### **4. Disciplina Decreto di Stabilità 2014**

L'art. 6, comma 23, del D.L. di Stabilità 2014, abrogando i commi 488 e 489, dell'art. 1 Legge di Stabilità per il 2013 (L. n. 228/2012), ha **ripristinato l'aliquota Iva del 4%** applicabile

<sup>1</sup> In "il fisco" n. 20/2013, fascicolo n. 1, pag. 3075.

dalle **cooperative sociali sui servizi sociali**, sanitari e assistenziali.

In particolare, i commi da 488 a 490 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2013, modificando la disciplina ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni di assistenza e sicurezza sociale rese dalle cooperative e dai consorzi, contenuta nel n. 41-*bis* della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sancivano l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%.

Le nuove misure in discussione in Parlamento, ridisegnano le aliquote Iva applicabili ad alcune prestazioni effettuate dalle cooperative sociali.

Tuttavia, la Legge di Stabilità inserisce un inciso di non poco conto e cioè che il punto 41-*bis* si applica **soltanto alle cooperative sociali di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381**. Viene automaticamente abrogato il punto 127 della Tabella A, parte III, che prevedeva l'aliquota del 10% per le prestazioni indicate ai punti da 18 a 21 e 27-*ter* rese da cooperative sociali e loro consorzi.

Ne consegue quindi che per tale tipologia di prestazioni dal 2014 **solo le cooperative sociali potranno applicare ancora l'Iva del 4%**.

In base alla citata disposizione, **dal 1° gennaio 2014**:

- le prestazioni effettuate dalle cooperative sociali (L. n. 381/1991) sia direttamente agli utenti che in base a convenzioni sconteranno un'aliquota **Iva al 4%**;
- le cooperative sociali per le prestazioni previste in alcuni punti dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, potranno optare per l'**esenzione da Iva**;
- le prestazioni stipulate dal 1° gennaio 2014, indicate al punto 41-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 poste in essere da **cooperative e loro consorzi diversi da quelli previsti dalla L. n. 381/1991**, quindi le cooperative non sociali, verranno assoggettate a un'**aliquota Iva pari al 22%**.

Su quest'ultimo punto si vuole segnalare che, come chiarito dalla circ. n. 12/E/2013, **tutte le cooperative** hanno potuto applicare l'aliquota ridotta del 4% per le prestazioni risultanti da convenzioni o contratti di appalto in corso al 1° gennaio 2013. Di conseguenza, la mancata abrogazione del comma 490 della Legge di Stabilità 2013, che sanciva la decorrenza delle modifiche introdotte dalla medesima disposizione, comporta che una cooperativa ordinaria potrà ancora applicare l'**Iva al 4%** se il rapporto risulta da

una **convenzione stipulata entro il 31 dicembre 2013**.

La tabella che segue sintetizza le variazioni intervenute in materia di imposta sul valore aggiunto applicabili alle prestazioni di cui al succitato punto 41-*bis* della Tabella A, parte II, allegata

al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 rese dalle Cooperative sociali e loro consorzi Onlus di diritto, Cooperative generiche Onlus, Cooperative generiche non sociali e non Onlus, a seguito della emanazione della Legge di Stabilità 2013 e del Decreto di Stabilità 2014.

Soggetti	Operazioni	Ante legge di Stabilità 2013	Ante Decreto di Stabilità 2014	Post Decreto di Stabilità 2014
	Prestazioni rese direttamente nei confronti del fruitore finale	Operazioni soggette all'aliquota Iva del 4%	Operazioni soggette all'aliquota Iva del 21%	Operazioni soggette all'aliquota Iva del 22%
	Prestazioni rese in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni			
Cooperative sociali e loro consorzi Onlus di diritto	Prestazioni rese direttamente nei confronti del fruitore finale	Opzione tra esenzione Iva e aliquota Iva 4%	Opzione tra esenzione Iva e aliquota Iva 4%	Opzione tra esenzione Iva e aliquota Iva 4%
	Prestazioni rese in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni		Opzione tra esenzione Iva e aliquota Iva 4% per appalti stipulati ante 31/12/2013	
			Operazioni soggette all'aliquota Iva del 10% per appalti stipulati post 31/12/2013	
Cooperative generiche Onlus	Prestazioni rese direttamente nei confronti del fruitore finale	Operazioni esenti Iva	Operazioni esenti Iva	Operazioni esenti Iva
	Prestazioni rese in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni			