

Aliquote IVA: attenzione alle trappole sulle aliquote ridotte del 4%, del 5%, del 10%

di [Maria Benedetto](#)

Pubblicato il 23 Novembre 2016

un ripasso delle norme riguardanti l'applicazione delle aliquote IVA ridotte: ad esempio l'aliquota del 5% per le cooperative socio-sanitarie, l'aliquota ridotta del 4% sull'editoria elettronica, l'aliquota da applicare ai marina resort

Le nuove aliquote IVA

La Legge di Stabilità 2016 è intervenuta in alcuni settori strategici dell'economia, riorganizzando, introducendo e stabilizzando benefici fiscali in tema di tassazione IVA. La nuova **aliquota Iva ridotta, pari al 5%**, prevista dalla Legge di stabilità 2016 su alcune prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e dai loro consorzi, **trova applicazione con riferimento ad una platea più ampia** di quella precedentemente soggetta all'aliquota

del 4% (anziani, inabili adulti, tossicodipendenti e malati di Aids, handicappati e minori), **comprendendo anche persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, detenuti e donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo**. L'aliquota **IVA agevolata al 4%** di cui al n. 18, Tabella A, Parte II, DPR n. 633/72 si applicherà anche ai "giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici" ossia a "tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica". E' quanto ha previsto la **Legge di Stabilità 2016**. L'aliquota agevolata, prima prevista per gli e-book, è quindi ora estesa a tutto i prodotti del settore editoria. Sempre con riguardo alle aliquote IVA, **dal 2016 viene resa stabile l'applicazione dell'IVA al 10% per i marina resort**, che la precedente Legge di Stabilità 2015 aveva limitato al solo anno 2015.



Rif. Normativi:

- Agenzia delle Entrate – Circ. n. 328/E/1997
- Direttiva n. 2006/112/CE
- Agenzia delle Entrate – Circ. n. 23/E/2014
- Legge 28 Dicembre 2015 n. 208, art. 1
- Agenzia delle Entrate, circ. 18 maggio 2016 n. 20/E
- Agenzia delle Entrate, circ. 15 luglio 2016 n. 31/E

Cooperative Sociali: agevolazioni IVA

La Legge di Stabilità 2016 (legge 28/12/2015 n. 208 pubblicata in G.U., Serie Generale n. 302 del 30/12/2015) ha modificato sostanzialmente il regime fiscale ai fini IVA delle prestazioni svolte dalle cooperative sociali. La **precedente disciplina** prevedeva per le sole cooperative sociali la possibilità di optare, in quanto Onlus “*di diritto*”, per l’applicazione del regime fiscale più favorevole (esenzione o imponibilità ad aliquota del 4 per cento). Tale disposizione, tuttavia, era in contrasto con la direttiva 2006/112/Ce che, all’articolo 110, consente agli Stati membri di mantenere aliquote Iva ridotte inferiori al 5% solo se già applicate prima dell’1 gennaio 1991 (*clausola di stand still*). L’aliquota Iva interna del 4%, invece, era stata introdotta successivamente a tale data. Inoltre, anche la possibilità concessa alle cooperative sociali e loro consorzi di beneficiare del regime più favorevole, non era in linea con le regole comunitarie.

La nuova disciplina

In sintesi, con le modifiche introdotte dalla Stabilità 2016, le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali e educative effettuate dalle cooperative, sia direttamente sia in base a convenzioni, nei confronti di specifiche categorie di soggetti, prevedono:

- l’aliquota Iva del 5%, se rese da cooperative sociali e loro consorzi;
- l’esenzione dall’imposta, se rese da cooperative non sociali aventi la qualifica di Onlus
- l’aliquota Iva ordinaria del 22%, se rese da cooperative non sociali e non Onlus, a patto che non abbiano oggettivamente le caratteristiche per rientrare nell’applicazione delle esenzioni (numeri 18 e 21 dell’articolo 10 del Dpr 633/1972).

Le cooperative sociali, esercitando attività di impresa, sono soggette all’IVA, ai sensi degli artt. 1 e 4 del DPR n. 633 del 1972, ma godono di alcune agevolazioni. In particolare sono soggette all’aliquota IVA agevolata del 5% le prestazioni di cui all’art. 10 c. 1 nn. 18, 19, 29, 21 e 27-ter del DPR 633/1972 rese ai soggetti indicati nello stesso numero 27-ter da cooperative sociali o dai loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni conclusi o prorogati dopo l’1 Gennaio 2016. Se le prestazioni sono effettuate da **cooperative “generiche” divenute ONLUS** di fatto, previa iscrizione nell’apposita anagrafe, oppure dagli altri soggetti elencati nel numero 27-ter dell’articolo 10 del decreto

IVA:

1. continuano ad essere esenti dal tributo se direttamente in favore dei soggetti svantaggiati;
2. sono imponibili ad aliquota ordinaria del 22% qualora siano rese sulla base di appalti o convenzioni con soggetti terzi.

Se le prestazioni sono rese da **cooperative non sociali** e che non sono diventate ONLUS di fatto, o da altri soggetti non rientranti tra quelli elencati nel citato n. 27-ter, continuano ad essere imponibili ad aliquota ordinaria.

Attenzione: Per la decorrenza del nuovo regime, invece, non rileva la data di accreditamento della cooperativa: il relativo atto non ha le caratteristiche per essere giuridicamente qualificato come contratto o convenzione.

Casi particolari:

Per la gestione di una casa di riposo o di un asilo nido, possono coesistere due differenti tipologie di contratti:

1. uno, **generale**, stipulato con l'ente entro il 31 dicembre 2015;
2. l'altro, **specifico**, stipulato con l'utente o i suoi familiari dopo il 31 dicembre 2015;

Il vecchio regime IVA con aliquota del 4% si applica fino alla scadenza della convenzione o concessione principale stipulata con l'ente committente se il pagamento del corrispettivo è posto interamente a carico dell'ente committente oppure il rapporto trova la sua fonte nel contratto stipulato con l'ente entro il 31 dicembre 2015. Nel caso di contratti stipulati tra Comuni o altri enti pubblici e privati al fine della realizzazione di asili o residenze sanitarie assistenziali, la gestione degli asili o delle residenze da parte della cooperativa sociale rispetta la disciplina dettata dall'accordo originario intercorso con l'ente concedente. Pertanto si applicherà il vecchio regime IVA del 4% fino alla scadenza della concessione quando la concessione è stata stipulata entro il 31 dicembre 2015; invece si applica il nuovo regime IVA del 5% per le concessioni stipulate dopo il 31 dicembre 2015.

Le prestazioni soggette all'aliquota IVA del 5% sono quindi le seguenti:

- *“le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione derivanti dall'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del Testo Unico delle Leggi Sanitarie”* (Regio Decreto n. 1265 del 1934) od individuate con Decreto del Ministro della Sanità (numero 18); - *“le prestazioni di ricovero e cura..., compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali”* (numero 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, ... , comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto ed alla fornitura di libri e materiali didattici" (numero 20); - *"le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri, degli ostelli della gioventù, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie"* (numero 21); - *"le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili 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, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo..."* (numero 27-ter, modificato dal comma 312 dell'articolo 1 della Legge 296/2006) sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto o di convenzioni in generale (quindi, anche in questo caso, sia delle convenzioni previste dall'art. 5 della Legge 381/1991, che di quelle che esulano da questa norma). I soggetti svantaggiati indicati nel periodo precedente sono quelli nei cui confronti vanno rese, dalle cooperative sociali o dai loro consorzi anche le prestazioni di cui ai punti precedenti di questo elenco. Decorrenza In merito alla decorrenza delle nuove disposizioni, la circolare chiarisce che si applicano ai contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2015. Per i contratti stipulati, invece, entro tale data le cooperative continueranno ad applicare l'aliquota Iva del 4% o il regime di esenzione. Tra i contratti, quindi, da assoggettare al nuovo regime Iva 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 familiari, provvedono alla integrale corresponsione delle rette. Per la decorrenza del nuovo regime, invece, non rileva la data di accreditamento della cooperativa: il relativo atto non ha le caratteristiche per essere giuridicamente qualificato come contratto o convenzione. Tra detti contratti, che dovranno essere assoggettati al nuovo regime IVA (imponibilità al 5%) 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. **Casi particolari:** Per la gestione di una casa di riposo o di un asilo nido, possono coesistere due differenti tipologie di contratti:

1. uno, **generale**, stipulato con l'ente entro il 31 dicembre 2015;
2. l'altro, **specifico**, stipulato con l'utente o i suoi familiari dopo il 31 dicembre 2015;

Il vecchio regime IVA con aliquota del 4% si applica fino alla scadenza della convenzione o concessione principale stipulata con l'ente committente se il pagamento del corrispettivo è posto interamente a carico dell'ente committente oppure il rapporto trova la sua fonte nel contratto stipulato con l'ente entro il 31 dicembre 2015. Nel caso di contratti stipulati tra Comuni o altri enti pubblici e privati al fine della realizzazione di asili o residenze sanitarie assistenziali, la gestione degli asili o delle residenze da parte della cooperativa sociale rispetta la disciplina dettata dall'accordo originario intercorso con l'ente

concedente. Pertanto si applicherà il vecchio regime IVA del 4% fino alla scadenza della concessione quando la concessione è stata stipulata entro il 31 dicembre 2015; invece si applica il nuovo regime IVA del 5% per le concessioni stipulate dopo il 31 dicembre 2015.

Editoria digitale: aliquota IVA super ridotta

La Legge di Stabilità 2016 ha uniformato il trattamento dei prodotti editoriali, sia cartacei che non, assoggettandoli tutti alla aliquota IVA **super ridotta del 4%**. Dall'1 gennaio 2016, per effetto della legge di Stabilità 2016 l'aliquota IVA agevolata del 4% si applica anche ai periodici on-line. Viene così esteso il trattamento di favore che già la legge di Stabilità 2015 aveva accordato ai libri elettronici. Si allarga così la frattura con la disciplina sovranazionale Ue dell'imposta, che classifica le pubblicazioni trasmesse via internet tra le prestazioni di servizi di e-commerce, soggette obbligatoriamente all'aliquota ordinaria. Questa disciplina, peraltro, è stata confermata dalla Corte di giustizia UE con la sentenza 5 marzo 2015, cause riunite C-497/13 e C-502/13, che accogliendo il ricorso della Commissione ha condannato la Repubblica francese e il Lussemburgo per avere assoggettato gli e-book ad aliquota Iva ridotta.

L'editoria digitale comprende tutte le pubblicazioni:

- Identificate da codice ISBN o ISSN (tali codici identificano a livello internazionale in modo univoco e duraturo, rispettivamente, i libri e le pubblicazioni periodiche);
- Veicolata attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica.

Attenzione 1: In relazione all'allegato III alla direttiva Iva (2006/112/CE), recante l'elenco delle operazioni che possono essere assoggettate ad aliquota ridotta, il quale menziona al punto 6 la "fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico", la Corte ha osservato in primo luogo che se è vero che il libro elettronico necessita, per la lettura, di un **supporto fisico**, come un computer, un tale supporto non è incluso nella fornitura di libri elettronici. Attenzione 2: L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in merito all'individuazione dei prodotti editoriali, la circostanza che si tratti di prodotti contraddistinti da un codice ISBN o ISSN è condizione necessaria ma non sufficiente per consentire l'applicabilità dell'aliquota agevolata. E' necessario, inoltre, che detti prodotti siano, non solo provvisti dei codici ISBN o ISSN, ma anche conformi alle caratteristiche tipiche di tali beni. In base alle norme attuali, si possono operare diversi regimi di Iva, perché esistono di fatto due mercati diversi; in considerazione anche dei costi di distribuzione notevolmente diversi, esiste una differenza sostanziale tra le pubblicazioni in forma cartacea e quelle in formato digitale per quanto concerne i bisogni di promozione, e quindi lo scopo perseguito dall'aliquota ridotta per le pubblicazioni», vale a dire la promozione dell'educazione del cittadino dell'Unione attraverso la lettura di libri, giornali e riviste. Anche la nuova norma contenuta nella legge di stabilità 2016 in vigore dal 1 gennaio, contrasta con le direttive comunitarie, in particolare con l'articolo 98 paragrafo 2 della direttiva 2006/112/CE che consente agli Stati membri di

applicare aliquote ridotte unicamente alle operazioni relative a determinati beni e servizi specificatamente indicati in apposito elenco. Nell'elenco però non sono compresi gli e-book e le altre pubblicazioni in formato elettronico. Secondo la normativa europea, le pubblicazioni trasmesse via internet sono da considerare tra le prestazioni di servizi di e-commerce e, quindi, come tali soggette obbligatoriamente ad aliquota ordinaria. Insomma, le intenzioni del nostro legislatore sono state quelle di attivare una misura importante che può dare una spinta a tutto il sistema editoriale e spingere i più giovani avvezzi alle tecnologie informatiche alla lettura, a discapito della censura europea. Attenzione 3: nel caso di acquisto di un libro su carta con al suo interno una chiave di accesso mediante la quale il cliente può acquisire copia in formato elettronico dello stesso libro, costituisce cessione di beni con applicazione dell'aliquota riferibile alla versione cartacea a meno che il cliente non debba pagare uno specifico corrispettivo per l'aggiunto servizio elettronico.

“Marina Resort”: Aliquote IVA agevolata

La legge di Stabilità 2016, nel modificare l'art. 32, c. 1, D.L. n. 133/2014, ha reso definitiva, con effetto dall'1 gennaio 2016, la previgente normativa in materia che aveva assimilato i marina resort alle strutture ricettive all'aperto con l'effetto di rendere applicabile l'aliquota IVA del 10% ai servizi resi ai turisti che usufruiscono di tali specifiche strutture portuali. L'Agenzia delle Entrate con la Circ. n. 6/E/2015 ha precisato che rientrano fra le strutture ricettive all'aria aperta i c.d. porti turistici con spazi destinati all'ormeggio in transito. Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate la tassazione IVA agevolata si applica ai servizi resi ai turisti, previsti in contratti di durata inferiore ad un anno, ad esclusione di quelli relativi all'accoglienza temporanea dei turisti diportisti e di quelli previsti nei contratti annuali per lo stazionamento delle imbarcazioni. Il decreto attuativo stabilisce inoltre i **requisiti minimi** che i Marina resort devono possedere ai fini dell'equiparazione alle strutture ricettive all'aria aperta, ossia i servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per il pernottamento dei turisti.

23 novembre 2016 Maria Benedetto