



Legale – Fiscale - Societario

In collaborazione con



Informacoop 06/2016

Villorba 11 Febbraio 2016

ADEGUAMENTO TRIENNALE DEI LIMITI MASSIMI DEI PRESTITI SOCIALI DI CUI ALL'ART. 10 DELLA LEGGE 59/1992

Come noto, uno dei requisiti previsti per l'applicazione del regime fiscale agevolato di cui all'art. 13 del D.P.R. n. 601/1973 ai finanziamenti resi dai soci persone fisiche alle società cooperative, consiste nel rispetto di determinati limiti massimi di prestito, per ogni socio prestatore.

Tali limiti, previsti in origine dallo stesso art. 13 ed elevati dall'articolo 10 della legge 59/1992 in £. 40.000.000 ed in £. 80.000.000 per le cooperative di produzione e lavoro, per le cooperative di manipolazione, trasformazione, conservazione e commercializzazione di prodotti agricoli, nonché per le cooperative edilizie di abitazione, in base all'articolo 21, comma 6, della medesima legge 59/1992, dovevano essere aggiornati ogni triennio da un apposito decreto emanato dal Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale (ora Ministero per lo Sviluppo Economico), di concerto con il Ministero delle Finanze, sulla base delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati calcolate dall'ISTAT, rilevate nel triennio precedente.

L'ultimo adeguamento del limite massimo dei prestiti sociali, sancito ufficialmente dal Ministero, risale al decreto 1° aprile 2005 (basato sugli indici di svalutazione ISTAT del triennio 2001-2003 ed applicato a decorrere dal 1° gennaio 2004).

Considerando che negli ultimi tre trienni il Ministero non ha provveduto all'emanazione di alcun decreto e tenendo conto di una risposta fornita alle Centrali Cooperative dal Ministero del Lavoro

e della Previdenza sociale-Direzione Generale della Cooperazione, con nota del 14 maggio 1996 – nella quale è stato affermato che *“nonostante l’iter procedurale dei decreti ha comportato un ritardo nella loro emanazione, la decorrenza degli adeguamenti del capitale non può che essere individuata nell’inizio del nuovo triennio”* – si ritiene che il Ministero abbia implicitamente legittimato la decorrenza degli adeguamenti in assenza di apposita formalizzazione ministeriale.

Stante ciò, poiché le suddette variazioni ISTAT, registrate nel triennio 2013-2015, sono state:

- 2013 1,1%
- 2014 0,2%
- 2015 -0,1%

dal 1° gennaio 2016 i nuovi limiti massimi dei prestiti sociali, per il triennio 2016-2018, risultano essere i seguenti:

- **per i soci delle cooperative di manipolazione, trasformazione, conservazione e commercializzazione dei prodotti agricoli, per i soci delle cooperative di produzione e lavoro, nonché per i soci delle cooperative edilizie di abitazione: € 73.054,21** (nel triennio 2013-2015, pari a € 72.187,32);
- **per i soci delle altre cooperative: € 36.527,10** (nel triennio 2013-2015, pari a € 36.093,66).

REMUNERAZIONE DEI PRESTITI SOCIALI E RELATIVA DEDUCIBILITA'

Con Comunicato della Cassa Deposito e Prestiti è stata emessa la serie ordinaria C19 con effetti dal 12/01/2016 (G.U. 11 gennaio 2016, n. 7) con il seguente tasso massimo dei Buoni Postali Fruttiferi 0,75%.

Pertanto, il **tasso massimo di interesse** che può essere riconosciuto dalle cooperative ai propri soci sul finanziamento da questi effettuato (prestito sociale), nonché la misura massima di remunerazione del capitale sociale (dividendo distribuibile), è pari al **3,25% lordo (0,75% + 2,5 punti)**.

Tali interessi sono **indeducibili per la parte che eccede il tasso minimo degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,9%** (Comma 465, art. 1, Legge n. 311 del 30/12/2004).

Il **tasso minimo** è fissato **all'0,10%**: da ciò la soglia di indeducibilità riguarda la parte che eccede il tasso del **1,00%**.

Questo lo schema di sintesi:

Periodo	Tasso minimo B.Tesoro	Massimo deducibile +0,9%	Tasso Massimo B.Tesoro	Interesse massimo per il socio+2,5%
Dal 10/07/2014 al 19/01/2015	0,25%	1,15%	3,50%	6,00%
Dal 20/01/2015 al 22/02/2015	0,25%	1,15%	3,25%	5,75%
Dal 23/02/2015 al 19/03/2015	0,20%	1,10%	3,00%	5,50%
Dal 20/03/2015 all'11/01/2016	0,15%	1,05%	2,50%	5,00%
Dal 12/01/2016	0,10%	1,00%	0,75%	3,25%

RIVALUTAZIONE GRATUITA DELLE QUOTE E DELLE AZIONI, EX ART. 7, LEGGE 59/1992

Ai sensi dell'art. 7 della L. 31 gennaio 1992, n. 59, alle società cooperative è consentito rivalutare gratuitamente le quote o le azioni dei soci cooperatori e sovventori nel limite massimo della variazione dell'Indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, calcolata dall'ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili stessi sono stati prodotti.

Poiché la variazione del 2015 rispetto al 2014 dell'indice annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, registrata dall'ISTAT, è stata pari allo -0,1% e quindi negativa, con riferimento all'esercizio 01/01/2015 – 31/12/2015 (per le cooperative con esercizio coincidente con l'anno solare) non risulterà conseguentemente possibile procedere all'effettuazione della rivalutazione gratuita del capitale sociale.

ESTENSIONE DEL REVERSE-CHARGE ALLE PRESTAZIONI RESE DAI CONSORZIATI AI CONSORZI CHE OPERANO CON LE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

L'art. 1, co. 128, Legge 28/12/2015, n. 208 (Legge Stabilità 2016), ha introdotto la nuova lettera a-quater) all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, stabilendo che il metodo del reverse-charge si applica anche nella fatturazione delle *"prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto"*.

Si illustra di seguito il contenuto della disposizione, pur evidenziando che essa **non è ancora operativa** (vedi il paragrafo "Decorrenza" sotto riportato).

AMBITO SOGGETTIVO ED OGGETTIVO

In virtù della nuova norma, il meccanismo del reverse-charge, ossia dell'inversione contabile ai fini IVA, viene esteso alle prestazioni di servizi rese dai consorziati al consorzio di appartenenza, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- **prestazioni di servizi:** il reverse-charge si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi e non alle cessioni di beni;
- **consorziati:** il reverse-charge si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi rese al consorzio di appartenenza da parte dei soggetti consorziati e non dei soggetti terzi;
- **consorzio:** ai fini dell'applicazione del reverse-charge, il consorzio di appartenenza, a cui fatturano le imprese consorziate, deve essere uno dei consorzi rientranti nell'art. 34, co. 1, lett. b), c) ed e), D.Lgs. 12/04/2006, n. 163 (Codice dei contratti pubblici), ossia:

o lett. b):

- consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro, costituiti a norma della legge 25 giugno 1909, n. 422;

- consorzi del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577 (cd. Legge Basevi), tra cui sono compresi i

consorzi di società cooperative, ossia i cd. "Consorzi Basevi" (ex art. 27), i consorzi di cooperative ammissibili ai pubblici appalti (ex art. 27-bis), i consorzi tra società cooperative per il coordinamento della produzione e degli scambi (ex art. 27-ter);

- consorzi tra imprese artigiane di cui alla legge 8 agosto 1985, n. 443;

o lett. c):

- consorzi stabili, costituiti secondo le disposizioni di cui all'articolo 36 del medesimo D.Lgs. 163/2006, anche in forma di società consortili ai sensi dell'articolo 2615-ter del codice civile, tra imprenditori individuali (anche artigiani), società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro;

o lett. e):

- consorzi ordinari di concorrenti, di cui all'articolo 2602 del codice civile, costituiti tra i soggetti di cui alle lettere a), b) e c) dell'art. 34, anche in forma di società consortili, ai sensi dell'articolo 2615-ter del codice civile;

- **fattura soggetta a *split payment***: ai fini dell'applicazione del reverse-charge, il consorzio di appartenenza deve essere aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico e deve essere obbligato ad emettere fattura ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, ossia soggetta alla disciplina dello *split payment* (cd. scissione dei pagamenti).

A tal fine, si ricorda che il meccanismo dello *split payment* è stato previsto dall'art. 1, co. 629, lett. b), della Legge 23/12/2014, n. 190 (Legge Stabilità 2015), il quale ha introdotto l'art. 17-ter nel D.P.R. n. 633/1972.

In base a tale meccanismo, i soggetti passivi IVA, che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti delle Pubbliche amministrazioni, emettono fattura secondo le ordinarie regole dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, apponendo sulla fattura stessa l'annotazione "*scissione dei pagamenti*", e riportando l'indicazione dell'imposta.

Tuttavia, l'IVA addebitata deve essere versata, dalla stessa P.A. acquirente, direttamente all'Erario, anziché al cedente/prestatore (cfr. Circolari Unicaf n. 1, 6 e 16 del 2015).

La ragione della nuova previsione normativa di cui all'art. 17, lett. a-quater) del D.P.R. n. 633/1972, sollecitata fortemente anche dalle Centrali cooperative, risiede nell'esigenza di neutralizzare gli effetti negativi dello *split payment* in capo ai consorzi operanti con le Pubbliche Amministrazioni.

Invero, come noto, stante l'impossibilità dei soggetti cedenti/prestatori delle Pubbliche Amministrazioni di poter effettuare la fisiologica detrazione dell'IVA - data l'assenza di IVA a debito - il sistema dello *split payment* ha generato lo svantaggio di accrescere notevolmente il credito IVA in capo ai predetti soggetti, svantaggio solo parzialmente mitigato dal diritto degli stessi di accedere al rimborso IVA in via prioritaria.

Tale conseguenza negativa è risultata particolarmente gravosa, sotto il profilo finanziario, per i consorzi aggiudicatari di appalti pubblici che affidano l'esecuzione delle commesse alle proprie imprese socie, obbligati da un lato a versare il corrispettivo e l'imposta ai consorziati e, dall'altro, tenuti a riscuotere dalle Pubbliche Amministrazioni solamente l'imponibile delle operazioni con esse effettuate.

Estendendo il meccanismo del reverse-charge alle transazioni tra consorziati e consorzio, le imprese consorziate dovranno emettere, nei confronti del consorzio di appartenenza, fatture

senza addebito d'imposta, con l'annotazione "inversione contabile", ed il consorzio, dal canto suo, dovrà provvedere ad integrare la fattura mediante l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta, nonché a registrare la stessa sia nel registro IVA vendite, sia nel registro IVA acquisti, a norma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, con conseguente elisione, in via generale, tra IVA a debito ed IVA a credito.

DECORRENZA

Per motivi di compatibilità con il diritto UE, la nuova disposizione introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 non è immediatamente operativa, poiché la sua efficacia è **subordinata al rilascio dell'autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea**, trattandosi di una misura di deroga, avente lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare evasioni o elusioni fiscali, ai sensi dell'articolo 395 della Direttiva 2006/112/CE.

Si darà pronta comunicazione dell'avvenuta autorizzazione, non appena essa sarà accordata dalla UE.

Autorizzazione dello *split payment*:

Si ricorda che lo stesso meccanismo dello *split payment*, a norma dell'art. 1, co. 632 della L. 190/2014, era subordinato all'autorizzazione da parte della UE e che detta autorizzazione è pervenuta con Decisione del Consiglio dell'Unione Europea 14 luglio 2015, n. 2015/1401 (pubblicata sulla Gazzetta Europea del 18 agosto 2015).

Con tale decisione:

- all'Italia è stato concesso di applicare l'istituto dello *split payment* **con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2015**, atteso che tale misura di deroga, finalizzata a prevenire fenomeni di mancato versamento dell'IVA in un settore giudicato ad alta evasione fiscale, quale quello delle forniture di beni e servizi a favore della P.A., era stata considerata efficace solo se introdotta con immediatezza;
- all'Italia è consentito applicare lo *split payment* **fino al 31 dicembre 2017**: l'autorizzazione ha carattere **temporaneo**, dal momento che l'Italia ha evidenziato che i predetti fenomeni evasivi dovrebbero essere limitati nel tempo, in quanto l'instaurazione a regime dell'obbligo della fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso le pubbliche amministrazioni *"dovrebbe consentire di controllare adeguatamente il settore interessato in futuro, quando sarà stata sviluppata e posta in atto un'adeguata politica di controllo sulla base dei dati disponibili per via elettronica"*.
- visto che lo *split payment* è stato accordato anche in ragione del fatto che l'Italia ha comunicato alla UE di avere adottato tutte le misure legislative e amministrative necessarie per accelerare la procedura di rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi fornitori della P.A. – con la *ratio* di garantire il rispetto del diritto alla detrazione dell'IVA in capo agli stessi - il nostro Stato è obbligato a trasmettere alla Commissione Europea, entro 18 mesi dall'entrata in vigore dello *split payment*, una relazione sulla situazione generale dei rimborsi IVA ai soggetti passivi interessati dalla scissione dei pagamenti e, in particolare, sulla durata media della procedura di rimborso.

NUOVO REGIME IVA PER LE PRESTAZIONI RESE DA COOPERATIVE SOCIALI

La legge 28/12/2015, n. 208, pubblicata in G.U. Serie Generale n. 302, del 30/12/2015 (Legge di Stabilità 2016), ha rivoluzionato il sistema IVA delle cooperative sociali.

Le novità sono state disposte dall'art. 1, commi 960, 961, 962 e 963, della predetta legge e riguardano, in sintesi i seguenti aspetti:

- l'abrogazione del numero 41-bis, della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, il quale prevedeva l'applicazione dell'aliquota IVA del 4%;
- l'introduzione di una nuova aliquota IVA ridotta, nella misura del 5%, mediante l'istituzione di una nuova tabella, numero II-bis, allegata al D.P.R. n. 633/1972;
- la soppressione dell'art. 1, co. 331, primo e secondo periodo, Legge 27/12/2006 n. 296, il quale conteneva una disposizione interpretativa circa il trattamento ai fini IVA delle prestazioni sociali rese dalle cooperative e, soprattutto, consentiva alle cooperative sociali di optare per il regime di maggior favore previsto per le ONLUS, consentendo, di fatto, di scegliere tra l'IVA al 4% e l'esenzione ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972;
- la decorrenza del nuovo regime IVA dalle operazioni inerenti ai contratti stipulati, prorogati o rinnovati dopo il 31 dicembre 2015.

SINTESI DELLE NOVITÀ

Dal combinato disposto delle norme, discende:

A. innanzi tutto, la fuoriuscita dal regime agevolato dell'aliquota IVA del 4% delle prestazioni sociali (elencate nel soppresso numero 41-bis, così come integrate dall'art. 1, co. 331, primo periodo, Legge 296/2007) rese dalle cooperative sociali.

Per le cooperative non sociali tale regime era già stato abrogato, a decorrere dal 1/1/2014, a norma dell'art. 1, comma 488, della legge n. 228/2012, così come modificato dall'art. 1, comma 172 della legge n. 147/2013;

B. l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% alle prestazioni richiamate nel nuovo numero 1, della Tabella A, parte II-bis, allegata al D.P.R. n. 633/1972, rese dalle sole cooperative sociali, sia sulla base di contratti di appalto e convenzioni, sia rese direttamente: in pratica a chiunque rese, purché in favore dei soggetti, anche questi ampliati, indicati nel citato punto 1;

C. l'applicazione dal 2016 della riforma in esame.

Considerato che il legislatore ha previsto che la nuova disciplina IVA si applica a decorrere dalle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati successivamente al 1° gennaio 2016, e considerato quindi l'esistenza di un periodo transitorio, nel quale le operazioni inerenti a contratti stipulati, rinnovati o prorogati ante 31 dicembre 2015, ancorché effettuate e fatturate dal 1° gennaio 2016, dovranno seguire il regime IVA vigente fino al 31/12/2015, si ritiene opportuno riepilogare il suddetto regime.

REGIME IVA FINO AL 31/12/2015

Il numero 41-bis della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, ha disposto l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4% relativamente 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 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”.

Con l'art. 1, comma 331, Legge 296/2006, è stata fornita un'interpretazione autentica del punto 41-bis, in quanto esso ha statuito che *“il numero 41-bis) della tabella A, parte II, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, si interpreta nel senso che sono ricomprese anche le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10 del predetto decreto rese in favore dei soggetti indicati nel medesimo numero 41-bis) da cooperative e loro consorzi sia direttamente sia in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in genere.*

Resta salva la facoltà per le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, di optare per la previsione di cui all'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460”.

In sostanza, in virtù della suddetta norma interpretativa, è stata operata un'attrazione di tutte le prestazioni elencate nei predetti numeri specificamente richiamati dell'art. 10, alla sfera dell'aliquota IVA al 4%, qualora rese da cooperative sociali e loro consorzi, a favore dei medesimi soggetti svantaggiati descritti al numero 41-bis, direttamente nei confronti degli utenti, ovvero in esecuzione di contratti di appalto e convenzioni in genere.

E' stata inoltre ribadita la facoltà per le cooperative sociali, in quanto ONLUS di diritto, di scegliere la norma più favorevole, tra esenzione e applicazione IVA del 4%, in funzione della propria specifica situazione.

Si ricorda che tale facoltà è stata introdotta dal tuttora vigente art. 10, co. 8, D.Lgs. 460/1997 ed è stata oggetto di chiarimento con la Circolare Ministeriale n. 168/E del 26/06/1998, la quale ha puntualizzato che la convenienza della scelta tra la disciplina del punto 41-bis e quella recata dall'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 *“non risulta immediatamente dal confronto fra i diversi regimi agevolativi, bensì dall'analisi concreta delle circostanze in cui il soggetto interessato svolge l'attività”.*

Tale circolare ha inoltre chiarito la qualifica e la portata di detta facoltà, precisando che *“la scelta fra le diverse previsioni agevolative, anche se non è configurabile come opzione in senso tecnico e quindi non necessita di una comunicazione agli Uffici secondo le modalità indicate dal regolamento di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 disciplinante le opzioni, deve essere mantenuta per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare. Ciò risponde sia ad esigenze di cautela fiscale, che richiedono chiarezza e coerenza nei comportamenti dei contribuenti, sia alle caratteristiche del tributo, essendo l'I.V.A. un'imposta che si determina nell'arco di un intero periodo d'imposta e non per singole operazioni.*

Pertanto, qualora, ad esempio, la cooperativa sociale intenda applicare l'aliquota I.V.A. del 4% ad alcune prestazioni di carattere socio sanitario ed educativo, ai sensi della legge n. 381/1991, non potrà avvalersi nel corso dello stesso anno d'imposta delle disposizioni esentative previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10 n. 27 ter), per altre prestazioni socio sanitarie, e n. 20), per ulteriori prestazioni educative”.

Dunque, dal chiarimento fornito dall'Amministrazione Finanziaria, si è tratto il ragionevole convincimento che la facoltà di opzione per le cooperative sociali, a favore del regime dell'esenzione o del regime dell'imponibilità al 4%, fosse applicabile in senso verticale (ossia, per tipologia di prestazioni), e non in senso orizzontale (sulla generalità delle prestazioni rese dalla cooperative), e che tale scelta dovesse essere mantenuta costante (per ogni tipologia di prestazioni) per tutto l'anno solare.

Ovviamente, l'esenzione ai fini IVA risultava in ogni caso obbligatoria nelle ipotesi in cui il regime IVA del 4% non era previsto, come, ad esempio, nel caso delle prestazioni sociosanitarie, disciplinate dal punto 27-ter dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, rese nei confronti di migranti senza fissa dimora e richiedenti asilo.

TABELLA DI RIEPILOGO RELATIVA AL REGIME IVA VIGENTE FINO AL 31/12/2015

	COOPERATE SOCIALI	COOPERATIVE ONLUS	COOPERATIVE NON ONLUS (PER CONTRATTI CONCLUSI FINO AL 31/12/2013)	ALTRI SOGGETTI E COOPERATIVE NON ONLUS (PER CONTRATTI CONCLUSI DAL 01/01/2014)
Tipologia prevista art.10 punto 15 D.P.R. 633/72: Prestazioni trasporto di malati o feriti con veicoli equipaggiati, effettuati da imprese autorizzate e ONLUS	➤ Esenti art.10	➤ Esenti art.10	➤ Esenti art.10 se autorizzate ➤ IVA 22% se non autorizzate	➤ Esenti art.10 se autorizzate ➤ IVA 22% se non autorizzate
Tipologia prevista art.10 punto 18 D.P.R. 633/72¹: Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio di professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza (in particolare, per cooperative sociali di servizi infermieristici)	➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis ² ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nel punto 41-bis In alternativa: (l'alternativa è sempre rimasta dubbia, nonostante l'interpretazione estensiva fornita dall'art. 1, co. 331 L. 296/2006, in quanto il punto 18 non richiama testualmente le ONLUS) ➤ Esenti art.10	➤ Esenti art.10 ³	➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nel punto 41-bis	➤ Esenti art.10

<p>Tipologia prevista art.10 punto 19 D.P.R. 633/72: 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 prestazioni di cura rese da stabilimenti termali</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis² ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nel punto 41-bis <p>In alternativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10³ 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10
<p>Tipologia prevista art.10 punto 20 D.P.R. 633/72: Prestazioni educative, dell'infanzia e della gioventù e didattiche in genere anche per formazione e riconversione professionale, comprese prestazioni di vitto, alloggio, fornitura di libri e materiali didattici, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis² ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nel punto 41-bis <p>In alternativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti indicati nel punto 41- bis ➤ Esenti art.10, se rese ad altri soggetti, da scuole riconosciute o rese in convenzione con enti pubblici di cui art.14 comma 10 L.537/93 ➤ IVA 22% negli altri casi 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 (se scuole riconosciute o rese in convenzione con enti pubblici di cui art.14 comma 10 L.537/93 e da ONLUS) ➤ IVA 22% negli altri casi

<p>Tipologia prevista art.10 punto 21 D.P.R. 633/72: Gestione asili, case di riposo per anziani e simili, orfanatrofi, brefotrofi, colonie marine, montane e campestri, di alberghi ed ostelli per la gioventù.</p>	<p>➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis²</p> <p>In alternativa: <i>(l'alternativa è sempre rimasta dubbia, nonostante l'interpretazione estensiva fornita dall'art. 1, co. 331 L. 296/2006, in quanto il punto 21 non richiama testualmente le ONLUS)</i></p> <p>➤ Esenti art.10</p>	<p>➤ Esenti art.10</p>	<p>➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti indicati nel punto 41- bis 4</p> <p>➤ Esenti art.10, se rese in Favore di soggetti diversi da quelli indicate nel punto 41-bis</p>	<p>➤ Esenti art.10</p>
<p>Tipologia prevista art.10 punto 27-ter D.P.R. 633/72: Altre prestazioni socio- sanitarie di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, rese in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicosofici, 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, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41 legge 833/78 e da ONLUS di assistenza sociale</p>	<p>➤ IVA 4%</p> <p>➤ Esenti art. 10, se rese a soggetti non indicati nel punto 41-bis (migranti, persone detenute e donne vittime di tratta)</p> <p>In alternativa:</p> <p>➤ Esenti art.10</p>	<p>➤ Esenti art.10, se "fatturate" o "addebitate" direttamente all'utente</p>	<p>➤ IVA 4%</p> <p>➤ Esenti art. 10 se rese in Favore di Soggetti non indicati nel 41-bis (migranti, persone detenute e donne vittime di tratta)</p>	<p>➤ IVA 22%</p> <p>➤ Esenti art.10 (se rese direttamente da istituzioni sanitarie riconosciute di cui alla L.833/78 e da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS)</p>

¹ In molti casi rimane il dubbio che le cooperative sociali possano svolgere questo tipo di attività, puramente sanitaria nei confronti di tutti i soggetti. E' consigliabile verificare le normative regionali in materia.

² L'aliquota al 4% si applica esclusivamente alle prestazioni sociali rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41bis della Tabella "A" parte II allegata al D.P.R. 633/72, ossia: *anziani, inabili adulti, tossicodipendenti, malati di AIDS, handicappati psico-fisici, minori, minori in situazioni di disadattamento e devianza.*

³ Si rammenta che, in base al d.lgs. 460/97, le attività sanitarie per le ONLUS possono essere esercitate solo se connesse all'attività istituzionale, oppure se rese a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

REGIME IVA DAL 01/01/2016

Le novità apportate in materia dalla Legge di Stabilità 2016, già accennate in premessa, rappresentano importanti modifiche al regime vigente, foriere di significative conseguenze, sia sotto il profilo operativo, sia sotto il profilo economico, dato il mutamento di regime IVA che subiranno obbligatoriamente determinate prestazioni sociali, nonché la necessaria convivenza di regimi IVA (imponibilità al 5% ed esenzione), che verrà a sussistere nel caso di erogazione di prestazioni sia a soggetti svantaggiati, sia a soggetti diversi dagli svantaggiati, come di seguito meglio illustrato.

Invero, il nuovo numero 1 della Tabella A, parte II-bis, allegata al D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che sono **soggette all'aliquota IVA del 5%** *“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”*.

Pertanto, il quadro normativo che si viene a delineare con il nuovo inserimento è il seguente:

- per quanto concerne l'**ambito soggettivo in funzione del prestatore**, si osserva che la nuova agevolazione ripropone la precedente formulazione, limitando l'adozione del novellato regime IVA alle sole cooperative sociali e loro consorzi, escludendo le cooperative diverse da quelle sociali, ivi comprese le cooperative ONLUS.

Tale limitazione, come sopra evidenziato, era già operante dal 1/1/2014, ai sensi dell'art. 1, comma 488, della legge n. 228/2012, così come modificato dall'art. 1, comma 172 della legge n. 147/2013;

- quanto all'**ambito soggettivo in funzione dell'utilizzatore**, si evidenzia la più ampia platea dei soggetti svantaggiati nei cui confronti possono essere effettuate le prestazioni indicate nella nuova norma, in virtù del richiamo operato ai soggetti svantaggiati contenuti nel numero 27-ter dell'art. 10, anziché a quelli precedentemente elencati nell'abrogato 41-bis: infatti, oltre ad anziani, inabili adulti, tossicodipendenti, malati di AIDS, handicappati psicofisici, minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, sono state inserite le persone migranti-senza fissa dimora-richiedenti asilo, le persone detenute, le donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo;

Pertanto, fino al 31/12/2015, le cooperative sociali, relativamente alle prestazioni sociosanitarie ed educative previste ai punti 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, rese nei confronti di persone migranti-senza fissa dimora-richiedenti asilo, persone detenute, donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, non potevano fatturare con

l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4%, ma dovevano utilizzare l'esenzione IVA, ai sensi del citato art. 10.

Si ricordano, a titolo di esempio, le somme erogate dalle Prefetture per l'ospitalità dei migranti, richiedenti asilo. Dal 01/01/2016 queste prestazioni dovranno obbligatoriamente essere assoggettate, da parte delle cooperative sociali, ad IVA nella misura del 5%, mentre fino al 31/12/2015 erano esenti da IVA, ex art. 10, punto 27-ter del D.P.R. n. 633/1972.

- per quanto attiene l'**ambito oggettivo**, in primo luogo si sottolinea che nel nuovo numero 1 della Tabella A, parte II-bis, allegata al D.P.R. n. 633/1972, è scomparso il riferimento generico alle prestazioni socio-sanitarie, educative, ecc., e si rinvia specificamente alle prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, prima richiamate nell'abrogata norma interpretativa di cui all'art. 1, co. 331, Legge 296/2006.

Questa modifica non incide sulla tipologia di prestazioni rientranti nel campo di applicazione della nuova norma, poiché il menzionato art. 1, co. 331, Legge 296/2006 già attraeva nella sfera del numero 41-bis tutte le prestazioni indicate nei predetti numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10, laddove queste ultime rappresentavano un insieme più ampio ed inclusivo del sottoinsieme delle prestazioni elencate nel numero 41-bis.

Non si segnalano novità sostanziali neppure sulla modalità in cui queste prestazioni sono rese, da parte delle cooperative sociali. La formulazione della nuova disposizione non contiene alcun riferimento né al luogo, né alla tipologia di contratto cui sottendono le prestazioni.

Pertanto, è possibile affermare che **alle prestazioni citate si applichi l'aliquota del 5% a prescindere dal luogo di svolgimento della prestazione (in comunità o simili, a domicilio, presso ambulatori, ecc..) ed a prescindere dal tipo di contratto (appalto, convenzione, rese direttamente all'utente, ecc...).**

In sostanza, l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% è ora obbligatoria per le prestazioni sociali sopra descritte, effettuate da cooperative sociali, in favore dei soggetti svantaggiati di cui all'art. 10, n. 27-ter, D.P.R. n. 633/1972, sia che esse siano rese direttamente agli utenti svantaggiati, sia che esse siano rese a favore di essi tramite contratti di appalto o convenzioni con committenti pubblici o privati.

Esemplificando, qualora la cooperativa gestisca una casa di riposo accreditata, fatturerà con IVA al 5% sia le somme incassate dall'ente pubblico sia le somme incassate dall'utente.

- quanto alla scelta tra regime di imponibilità e regime di esenzione, con riferimento alle prestazioni svolte sulla base di contratti nuovi, prorogati o rinnovati con decorrenza dal 1/1/2016, la facoltà di scelta parrebbe preclusa, stante l'abrogazione del secondo periodo del comma 331, art. 1 della legge 296/2006.

A ben vedere, le nuove norme non sono ben coordinate, in quanto, se è vero che l'art. 1 della Legge di Stabilità 2016, abroga l'articolo 1, comma 331, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, primo e il secondo periodo, è altrettanto vero che non viene modificato l'art.10, co. 8, del D.Lgs. 460/1997, che, disciplinando il regime delle ONLUS di diritto, prevede che *“sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni*

non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991”.

Si ritiene infatti che la facoltà di opzione offerta alle cooperative sociali risieda nel citato art. 10, co. 8, D.Lgs. 460/1997, e che l’art. 1, co. 331, legge 296/2006, avente carattere meramente interpretativo, abbia solamente rappresentato un rafforzamento della norma del D.Lgs. 460 ed un chiarimento circa l’applicabilità dell’opzione anche alle prestazioni di cui ai nn. 18 e 21 dell’art. 10, D.P.R. 633/1972, in cui non era espressamente citata la qualifica di Onlus del soggetto prestatore.

Si confida che l’Amministrazione fornisca da subito chiarimenti circa la sopravvivenza della facoltà di scelta in relazione alle prestazioni in esame. Nelle more ed in applicazione di un criterio prudenziale in grado di prevenire danni all’Erario, si ritiene opportuno adottare comportamenti che escludano l’applicazione della facoltà di scelta e che facciano applicazione obbligatoria della regola dell’imponibilità al 5% (ovvero, in assenza del presupposto per l’applicazione dell’aliquota del 5%, del regime obbligatorio di esenzione).

La facoltà di scelta rimane in vita per le prestazioni rese sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati, anteriormente al 1/1/2016.

Nell’ambito del nuovo assetto normativo, l’obbligatoria applicazione dell’aliquota del 5% per le prestazioni rese nei confronti di soggetti svantaggiati ed il venire meno della facoltà di opzione, comporterà, in svariate fattispecie, l’inevitabile coesistenza di operazioni da fatturare imponibili ad IVA al 5% (se rese, direttamente o indirettamente, a favore di soggetti svantaggiati di cui all’art. 10, punto 27-ter, D.P.R. n. 633/1972) e di operazioni da fatturare esenti da IVA (se rese, direttamente o indirettamente, nei confronti di soggetti diversi dagli svantaggiati).

In particolare, tale situazione potrà verificarsi nelle cooperative sociali che svolgono attività socio-sanitaria in forma di poliambulatori, ambulatori dentistici, oppure nelle cooperative sociali che effettuano servizi infermieristici, ecc..

Ciò implicherà la necessità di adeguare le procedure operative, sul piano amministrativo, contabile e fiscale, finalizzate sia alla previa identificazione dei soggetti svantaggiati, sia all’emissione e registrazione di fatture con diversi regimi IVA, sia all’eventuale calcolo del pro-rata di detrazione.

- per quanto attiene alla **decorrenza**, si evidenzia che ai sensi dell’art. 1, co. 963, Legge 208/2015, il nuovo regime si applica ***“alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge”***, ossia, a decorrere dal 01/01/2016.

Rispetto al regime transitorio disposto dalla Legge n. 228/2012 (Legge di Stabilità per il 2013), in occasione delle precedenti modifiche apportate al regime IVA delle prestazioni sociali, il legislatore si è preoccupato di specificare anche le conseguenze ai fini del rinnovo e della proroga dei contratti già in essere, laddove, in base ai principi generali, per rinnovo del contratto si intende una nuova negoziazione con il medesimo soggetto (che può portare ad una integrale conferma o ad una modifica delle precedenti clausole), mentre la proroga del contratto comporta il differimento del termine finale del rapporto, ma il mantenimento delle precedenti clausole.

Tuttavia, analogamente alla formulazione utilizzata dalla Legge n. 228/2012, anche la nuova norma attribuisce rilievo sia alla data di effettuazione delle operazioni, sia alla data di stipulazione, rinnovo o proroga dei contratti, che devono entrambe essere successive al 31 dicembre 2015.

Più precisamente, alla luce del dettato normativo, si ritiene che il nuovo trattamento ai fini IVA trovi applicazione a decorrere dalle singole operazioni che, in base all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, si intendono effettuate dopo il 31 dicembre 2015, nell'ambito di contratti stipulati, rinnovati o prorogati dopo il 31 dicembre 2015, con gli utenti finali o con i committenti, pubblici o privati.

In conseguenza di ciò, prestazioni effettuate e fatturate dal 1° gennaio 2016, ma inerenti a contratti stipulati, rinnovati o prorogati prima del 31 dicembre 2015, dovranno quindi seguire le regole IVA vigenti fino al 31/12/2015.

Similmente al passato, aspetti controversi attengono al concetto di "*contratti stipulati*", in quanto esso potrebbe essere interpretato o come momento nel quale viene stabilito l'accordo tra le parti (verbalmente o per iscritto), ovvero come data a decorrere dalla quale il contratto esplica i propri effetti tra le parti, così come, in merito al rinnovo o alla proroga di contratti già in vigore nel 2015, ai fini dell'applicazione del "vecchio" o del nuovo regime, potrebbe essere dirimente la data in cui viene materialmente concordati tra le parti il rinnovo/proroga del contratto, ovvero la data a decorrere dalla quale il contratto rinnovato/prorogato esplica i propri effetti.

Ci si chiede, in sostanza, se un contratto stipulato *ex novo*, riportante una data di sottoscrizione anteriore al 31/12/2015, ma valido ed efficace dal 1° gennaio 2016, rientri o meno nel nuovo regime IVA, così come, in tema di rinnovi/proroghe, ci si chiede se rientri o meno nel nuovo regime IVA un contratto recante una data di pattuizione del rinnovo/proroga anteriore al 31/12/2015, ma rinnovato/prorogato con effetto dal 1° gennaio 2016.

In base ad un'interpretazione letterale della norma, si ritiene che abbia rilievo il momento in cui avviene materialmente, con la sottoscrizione, la stipulazione/rinnovo/proroga del contratto.

Al fine della certezza della data del contratto, nel caso in cui la stipulazione, rinnovo o proroga, non abbiano luogo tra le parti di persona, dovrebbe fare fede il timbro postale su plico (cioè direttamente sul contratto senza busta) oppure l'invio telematico "pec su pec".

Inoltre, si osservi che, qualora il contratto sia stato sottoscritto anteriormente al 01/01/2016, ma contenga clausole di rinnovo o proroga taciti (ad esempio: "il contratto sarà rinnovato di anno in anno salvo disdetta"), ai fini del regime transitorio in esame, si ritiene che troveranno applicazione le regole in vigore alla decorrenza del rinnovo o della proroga: quindi, se la proroga o il rinnovo tacito decorreranno dal 2016, si applicherà l'aliquota IVA del 5%.

TABELLA DI RIEPILOGO RELATIVA AL REGIME IVA VIGENTE DAL 01/01/2016

	COOPERATIVE SOCIALI PER CONTRATTI STIPULATI, RINNOVATI O PROROGATI <u>PRIMA DEL 31/12/2015</u>	COOPERATIVE SOCIALI PER CONTRATTI STIPULATI, RINNOVATI O PROROGATI <u>DAL 01/01/2016</u>	COOPERATIVE ONLUS	ALTRI SOGGETTI E COOPERATIVE NON ONLUS
Tipologia prevista art.10 punto 15 D.P.R. 633/72: Prestazioni trasporto di malati o feriti con veicoli equipaggiati, effettuati da imprese autorizzate e ONLUS	➤ Esenti art.10	➤ Esenti art.10	➤ Esenti art.10	➤ Esenti art.10 se autorizzate ➤ IVA 22% se non autorizzate
Tipologia prevista art.10 punto 18 D.P.R. 633/72¹: Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio di professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza (in particolare, per cooperative sociali di servizi infermieristici)	➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis ² ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nel punto 41-bis In alternativa: (l'alternativa è sempre rimasta dubbia, nonostante l'interpretazione estensiva fornita dall'art. 1, co. 331 L. 296/2006, in quanto il punto 18 non richiama testualmente le ONLUS) ➤ Esenti art.10	➤ IVA 5%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nell'art.10, punto 27-ter 3 ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nell'art.10, punto 27-ter	➤ Esenti art.10 ⁴	➤ Esenti art.10

<p>Tipologia prevista art.10 punto 19 D.P.R. 633/72: 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 prestazioni di cura rese da stabilimenti termali</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis ² ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nel punto 41-bis <p>In alternativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 5%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nell'art.10, punto 27-ter³ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nell'art.10, punto 27-ter 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10⁴ 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10
<p>Tipologia prevista art.10 punto 20 D.P.R. 633/72: Prestazioni educative, dell'infanzia e della gioventù e didattiche in genere anche per formazione e riconversione professionale, comprese prestazioni di vitto, alloggio, fornitura di libri e materiali didattici, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis ² ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nel punto 41-bis <p>alternativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 5%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nell'art.10, punto 27-ter³ ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nell'art.10, punto 27-ter 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 (se scuole riconosciute o rese in convenzione con enti pubblici di cui art.14 comma 10 L.537/93 e da ONLUS) ➤ IVA 22% negli altri casi
<p>Tipologia prevista art.10 punto 21 D.P.R. 633/72: Gestione asili, case di riposo per anziani e simili, orfanatrofi, brefotrofi, colonie marine, montane e campestri, di alberghi ed ostelli per la gioventù</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 4%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41-bis ² <p>In alternativa: (l'alternativa è sempre rimasta dubbia, nonostante l'interpretazione estensiva fornita dall'art. 1, co. 331 L. 296/2006, in quanto il punto 21 non richiama testualmente le ONLUS)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IVA 5%, se rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nell'art.10, punto 27-ter³ ➤ Esenti art.10, se rese in favore di soggetti diversi da quelli indicati nell'art.10, punto 27-ter 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esenti art.10

<p>Tipologia prevista art.10 comma 27-ter D.P.R. 633/72:</p> <p>Altre prestazioni socio-sanitarie di assistenza domiciliare o ambulatoriale in comunità e simili rese in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicosofici, 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, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41 legge 833/78 e da ONLUS di assistenza sociale</p>	<p>➤ IVA 4%</p> <p>➤ Esenti art. 10, se rese in favore di soggetti non indicati nel punto 41-bis (migranti, persone detenute e donne vittime di tratta)</p> <p>alternativa:</p> <p>➤ Esenti art.10</p>	<p>➤ IVA 5% (in quanto rese esclusivamente in favore dei soggetti svantaggiati di cui al medesimo art. 10, punto 27-ter)</p>	<p>➤ Esenti art.10</p>	<p>➤ IVA 22%</p> <p>➤ Esenti art.10 (se rese direttamente da istituzioni sanitarie riconosciute di cui alla L.833/78 e da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS)</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

¹In molti casi rimane il dubbio che le cooperative sociali possano svolgere questo tipo di attività, puramente sanitaria nei confronti di tutti i soggetti. E' consigliabile verificare le normative regionali in materia.

²L'aliquota al 4% si applica esclusivamente alle prestazioni sociali rese in favore dei soggetti svantaggiati indicati nel punto 41bis della Tabella "A" parte II allegata al D.P.R. 633/72, ossia: *anziani, inabili adulti, tossicodipendenti, malati di AIDS, handicappati psico-fisici, minori, minori in situazioni di disadattamento e devianza.*

³I soggetti svantaggiati indicati nell'art. 10, n. 27-ter, D.P.R. n. 633/1972 sono: anziani ed inabili adulti, tossicodipendenti e malati di AIDS, handicappati psicosofici, minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, persone migranti-senza fissa dimora-richiedenti asilo (le 3 caratteristiche devono coesistere), persone detenute, donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

⁴Si rammenta che, in base al d.lgs. 460/97, le attività sanitarie per le ONLUS possono essere esercitate solo se connesse all'attività istituzionale, oppure se rese a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

PAGAMENTO COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI

Il pagamento dei compensi agli amministratori deve essere effettuato avendo riguardo a tre diversi aspetti:

- 1)il rispetto del principio di cassa;
- 2)l'esistenza di una delibera assembleare (o di altro organo societario competente per la decisione) che preveda una remunerazione proporzionata ed adeguata;
- 3)il coordinamento con l'imputazione a conto economico.

1)Il principio di cassa

I compensi agli amministratori deliberati per l'anno 2015 sono deducibili nell'esercizio in cui vengono effettivamente pagati, secondo il principio di cassa.

Possono esistere due diverse situazioni a seconda del rapporto che lega l'amministratore alla società:

- amministratore con rapporto di collaborazione (viene emesso il cedolino paga): i compensi sono deducibili dalla società nel 2015 (per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), a condizione che siano pagati entro il 12 gennaio 2016 (c.d. principio della cassa "allargata");
- amministratore con partita Iva (viene emessa la fattura): i compensi sono deducibili dalla società nel 2015, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2015 (per le società con esercizio coincidente con l'anno solare).

2)L'esistenza della delibera

Oltre al materiale pagamento del compenso, per poterlo dedurre è necessario che sussista una preventiva decisione del competente organo societario (delibera assembleare o consiliare per gli amministratori investiti di particolari cariche) – tesi della Cassazione prevalente (la dottrina prevalente critica invece tale tesi ribadendo che è sufficiente la ratifica implicita avvenuta in sede di approvazione del bilancio). Infatti l'Agenzia delle Entrate, anche in assenza di contestazioni da parte dei soci e in presenza di un bilancio regolarmente approvato, può contestare la deducibilità del costo.

Si ricorda che la remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche (Presidente, Vice presidente, Amministratori delegati), se lo prevede lo statuto, è stabilita dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale (art. 2389 c.c.). Inoltre, se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche.

In tempi di crisi, spesso le società provvedono al pagamento di una parte del compenso già deliberato e, durante l'anno, accorgendosi di non essere più in grado di sostenerlo, decidono di eliminare il compenso verbalizzando una rinuncia da parte dell'amministratore all'incasso dello stesso compenso.

Tuttavia, nel caso di amministratore socio della società, tale modalità è da evitare in quanto l'Agenzia delle Entrate presume che il compenso sia stato figurativamente incassato (cd. "incasso

giuridico”) e poi restituito alla società sotto forma di finanziamento, con conseguente obbligo di tassazione del compenso stesso per l’amministratore (con obbligo della società di operare la ritenuta d’acconto).

È pertanto preferibile che l’assemblea revochi il compenso prima della sua maturazione, sulla scorta del fatto che non sussistono più le condizioni per l’erogazione della remunerazione.

Casi particolari

⇒ Amministratore senza compenso: è consigliabile che l’assemblea dei soci deliberi riguardo all’assenza della remunerazione per evitare eventuali future contestazioni da parte dell’amministratore che reclami un compenso per l’opera svolta.

⇒ Amministratore con compenso annuo erogato in un’unica soluzione: non rileva il fatto che la delibera assembleare sia assunta in corso d’anno per l’intero periodo; l’importante è che l’assemblea deliberi prima della materiale erogazione del compenso.

⇒ Amministratore con compenso deliberato in precedenza ma valevole anche per il futuro: molte società deliberano un compenso che possa valere per più annualità. In tal caso non sono necessarie ulteriori formalità per gli anni successivi e il compenso può essere tranquillamente erogato.

⇒ Assegnazione di un ulteriore compenso: l’assemblea può legittimamente deliberare di assegnare un ulteriore compenso all’amministratore, in aggiunta a quanto già deliberato in precedenza. Ovviamente, anche in tale caso, la delibera deve precedere l’erogazione del compenso.

L'UTILIZZO DEI CREDITI 2015

In presenza di un credito risultante dalla dichiarazione annuale IVA il contribuente ha a disposizione le seguenti alternative:

- riporto del credito all'anno successivo e scomputo dello stesso nelle relative liquidazioni periodiche;
- riporto del credito all'anno successivo e utilizzo dello stesso in compensazione;
- richiesta di rimborso.

La compensazione orizzontale del credito IVA annuale o trimestrale (in cui il credito è utilizzato per compensare un debito relativo ad altre imposte, contributi previdenziali, premi o altri versamenti) trova una serie di limitazioni collegate all'ammontare che il contribuente intende utilizzare per il versamento di imposte / contributi / premi dovuti dallo stesso.

Si riporta qui di seguito un prospetto riepilogativo comprensivo anche delle compensazioni del credito IRES-IRAP.

Credito	fino a € 5.000	da € 5.001 a € 15.000	oltre € 15.000	oltre € 700.000 *	Ruoli scaduti > € 1.500	F24**
IVA annuale	dal 1 gennaio dell'anno successivo senza Visto	dal mese post dichiarazione IVA annuale, senza Visto	dal mese post dichiarazione IVA annuale, CON VISTO	NO compensazione	NO compensazione	cod.6099 anno precedente
IVA trimestrale	dal giorno successivo alla presentazione del mod.TR (1 sola volta)	dal mese post modello TR (decorsi almeno 10 gg. dall'invio), senza Visto		NO compensazione	NO compensazione	cod.6036 cod.6037 cod.6038 anno corrente
IRES	dal 1 gennaio dell'anno successivo senza Visto		dal 1 gennaio dell'anno successivo CON VISTO	NO compensazione	NO compensazione	cod.2003 anno precedente
IRAP	dal 1 gennaio dell'anno successivo senza Visto		dal 1 gennaio dell'anno successivo CON VISTO	NO compensazione	NO compensazione	cod.3800 anno precedente
* oltre 1.000.000 per subappalti edili con 80% fatturato in reverse charge						
** oltre € 5.000 pagamento obbligatorio con Entratel/Fisconline per utilizzi IVA oppure se F24 a zero						