

CIRCOLARE N. 15 DEL 23 MAGGIO 2016

IMPOSIZIONE INDIRETTA

Le aliquote IVA: recenti modifiche e prospettive di riforma

ABSTRACT

La revisione delle attuali regole in materia di aliquote è un tema attuale e centrale nel dibattito sulla riforma della disciplina comunitaria dell'IVA, proposta dalla Commissione europea.

In questa prospettiva vanno inquadrare ed esaminare le modificazioni riguardanti le aliquote IVA ridotte disposte dalla legge di stabilità per il 2016, illustrate in questa circolare.

E' stata, in primo luogo, istituita una nuova aliquota ridotta, nella misura del 5 per cento, applicabile alle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e loro consorzi nei confronti di particolari categorie di soggetti svantaggiati.

Inoltre, l'ambito di applicazione dell'aliquota del 4 per cento prevista per il settore editoriale - che la legge di stabilità per il 2015 aveva già esteso ai libri realizzati su qualsiasi supporto fisico o in formato digitale - è stato ulteriormente allargato ai giornali, ai notiziari quotidiani, ai dispacci delle agenzie di stampa e ai periodici forniti su CD, CD Rom o altro analogo supporto fisico, oppure forniti in formato digitale.

Infine, è stata resa permanente l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni rese ai turisti nelle strutture portuali definite "marina resort".

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), art. 1, commi 365, 637, 960, 962 e 963

Commissione europea, documento COM (2016) 148 *final* del 7 aprile 2016

Commissione europea, Direzione generale TAXUD, documento c. 1 (2016) – EN

Circolare 18 maggio 2016, n. 20/E (capitolo III, par. 2 e 4) dell'Agenzia delle entrate

INDICE

| | |
|--|------|
| Introduzione | p. 4 |
| 1. Orientamenti comunitari | p. 6 |
| 1.1 L'attuale assetto delle aliquote nella direttiva IVA | p. 6 |
| 1.2 Il processo di revisione delle aliquote | p. 7 |
| 2. La nuova aliquota ridotta del 5 per cento | p.10 |
| 3. L'aliquota applicabile a prestazioni rese dalle cooperative sociali | p.12 |
| 3.1 La normativa originaria | p.12 |
| 3.2 Le modifiche apportate dalla legge n. 228 del 2012 | p.14 |
| 3.3 Le modifiche introdotte dalla legge n. 147 del 2013 | p.16 |
| 3.4 La disciplina vigente | p.17 |
| 3.5 Decorrenza della disciplina vigente | p.19 |
| 4. L'aliquota IVA ridotta per i prodotti editoriali | p.19 |
| 4.1 Libri e altre pubblicazioni su supporti fisici non cartacei | p.21 |
| 4.2 Libri e altre pubblicazioni elettroniche | p.23 |
| 5. L'aliquota IVA del 10 per cento per i servizi di "marina resort" | p.25 |

Introduzione

La legge di stabilità per il 2016, legge n. 208 del 28 dicembre 2016, contiene numerose disposizioni di carattere fiscale che interessano le imprese.

Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, facendo seguito alla circolare n. 5 c.a., con la quale abbiamo commentato le misure concernenti il recupero dell'IVA nei casi di mancato pagamento dei corrispettivi e dell'imposta addebitata ai clienti, in questa sede ci proponiamo di illustrare alcune ulteriori modifiche disposte, in particolare, in tema di aliquote.

In primo luogo, è stata istituita una nuova aliquota ridotta, nella misura del 5 per cento, applicabile attualmente alle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e loro consorzi nei confronti di particolari categorie di soggetti svantaggiati.

E' stato, poi, ampliato l'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento prevista per il settore editoriale. L'applicabilità di tale aliquota, infatti, che la legge di stabilità per il 2015 aveva già esteso ai libri realizzati su qualsiasi supporto fisico o in formato digitale, è stata, ora, ulteriormente allargata ai giornali, ai notiziari quotidiani, ai dispacci delle agenzie di stampa e ai periodici, sia se forniti su CD, CD Rom o altro analogo supporto fisico, sia se forniti in formato digitale.

Infine, è stata resa permanente l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni rese ai turisti nelle specifiche strutture portuali definite "marina resort"; prestazioni, a tal fine, assimilate a quelle rese nelle strutture ricettive all'aperto, già soggette alla predetta aliquota.

Tali modificazioni - come si vedrà - per alcuni aspetti tengono conto delle corrispondenti norme comunitarie, ed anzi sono state disposte proprio per adeguarsi ad esse evitando procedure di infrazione (è il caso, ad esempio, della previsione dell'aliquota del 5 per cento per le prestazioni rese dalle cooperative sociali), mentre per altri versi sembrano discostarsene (è il caso dell'estensione dell'aliquota del 4 per cento ad alcuni prodotti editoriali).

Per cogliere la finalità e la portata di queste nuove norme stabilite dal legislatore nazionale è opportuno considerare che è da tempo in atto, in ambito comunitario, un processo di revisione delle attuali regole in materia di aliquote, che si inserisce nel più ampio dibattito sulla riforma dell'IVA avviato da tempo dalla Commissione europea con il "Libro verde sul futuro dell'IVA" con il quale era stata aperta una consultazione pubblica con le parti interessate sulle regole su cui basare una riformulazione della disciplina dell'imposta¹; dibattito che è successivamente continuato con la "Comunicazione sul futuro dell'IVA", nella quale la stessa Commissione aveva preso in

¹ V. il documento (COM (2010) 695 def. del 1° dicembre 2010, in *news* del 21 dicembre 2010.

considerazione le numerosissime risposte fornite a tale consultazione indicando le aree prioritarie di intervento².

Più di recente, nel “piano d’azione sull’IVA”, presentato lo scorso 7 aprile³, la Commissione ha illustrato i principi su cui fonderà le successive proposte di modifica di vari aspetti della disciplina dell’imposta, per risolvere le attuali criticità: si tratta di un piano elaborato con l’intento di modernizzare l’attuale disciplina comunitaria dell’IVA, al fine di renderla più semplice nell’applicazione, più idonea a contrastare le frodi e più favorevole per le imprese⁴.

In particolare, la Commissione ha evidenziato come il sistema comune dell’IVA costituisca una importante fonte di entrate dell’Unione europea: nel 2014 ha permesso, infatti, di raccogliere quasi 1000 miliardi di euro, che rappresentano il 7 per cento del PIL dell’Ue. Si tratta tuttavia di un sistema particolarmente esposto al rischio di frodi, che necessita urgentemente, ad avviso della Commissione, di essere riformato e modernizzato per ridurre il c.d. VAT GAP (il divario dell’IVA) - cioè la differenza tra il gettito dell’imposta previsto e quello effettivamente riscosso dalle autorità nazionali - stimato intorno ai 170 miliardi di euro annui; di tale ammontare, peraltro, circa 50 miliardi sono imputabili alla perdita di entrate dovuta alle frodi realizzate negli scambi intracomunitari.

Il “piano d’azione sull’IVA” prevede, fra l’altro, anche la riforma dell’attuale sistema delle aliquote, e ciò sia in considerazione del fatto che l’elenco dei beni e dei servizi assoggettabili ad aliquota ridotta allegato alla direttiva IVA è ormai obsoleto (risale, infatti, a oltre vent’anni fa), sia in considerazione dell’esigenza di attribuire maggiore autonomia agli Stati membri nella determinazione di tali aliquote.

Di seguito delineiamo sinteticamente l’attuale assetto delle aliquote nella direttiva IVA ed i principi su cui si fonderà la riforma di tale sistema, per poi passare ad illustrare le nuove norme introdotte in materia dalla legge di stabilità 2016, alla luce appunto di queste modifiche *in itinere* in ambito europeo e di alcuni chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 20/E del 18 maggio scorso.

² V. il documento (COM (2011) 851 def. del 7 dicembre 2011, in [news](#) del 15 dicembre 2011.

³ Il “piano d’azione sull’IVA” è contenuto nel documento COM (2016) 148 *final* del 7 aprile 2016.

⁴ L’iniziativa si colloca nell’ambito delle azioni volte al riesame della legislazione europea in vigore (programma REFIT), che mira a rendere il diritto comunitario più facilmente applicabile, per sostenere la crescita e l’occupazione.

1. Orientamenti comunitari

Come sopra rilevato, negli ultimi anni la Commissione europea ha sollecitato una riforma complessiva della disciplina dell'IVA, che porti ad un sistema di applicazione dell'imposta più semplice, efficiente e omogeneo.

La realizzazione di tale nuovo sistema implica, tra gli obiettivi prioritari, una revisione delle attuali regole in materia di aliquote.

1.1 L'attuale assetto delle aliquote nella direttiva IVA

Per meglio comprendere questa esigenza, è utile ricordare che in applicazione delle attuali regole previste in materia dalla direttiva IVA⁵ - regole risalenti agli anni novanta - gli Stati membri devono applicare un'aliquota IVA ordinaria che non può essere inferiore al 15 per cento⁶; tuttavia, essi hanno la facoltà di applicare una o due aliquote ridotte, non inferiori al 5 per cento, ai beni e ai servizi inclusi in un elenco allegato alla direttiva⁷.

Tale elenco deve essere interpretato in maniera restrittiva, vale a dire che gli Stati membri non possono applicare un'aliquota ridotta ad un bene o servizio che non sia compreso in detto elenco. La determinazione delle aliquote, peraltro, è influenzata anche da alcune deroghe, previste dalla stessa direttiva o concesse di volta in volta agli Stati membri che le richiedono (ad esempio, in fase di adesione o in negoziati in sede di Consiglio)⁸. In base a tali deroghe è consentita, in sporadici casi, l'applicazione di aliquote ridotte in misura anche inferiore a quella minima del 5 per cento (cosiddette aliquote super-ridotte).

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, agli Stati membri non è concesso di estendere l'ambito di applicazione delle aliquote super-ridotte dell'IVA a fattispecie non contemplate al 1° gennaio 1991⁹. La stessa Corte ha, inoltre, affermato che uno Stato che abbia deciso di escludere *ex post* dall'aliquota IVA super-ridotta determinate operazioni che vi erano precedentemente ricomprese, riconducendole alle aliquote ordinarie o ridotte, non può più applicare a tali operazioni l'aliquota super-ridotta¹⁰.

La possibilità per il nostro Stato di applicare un'aliquota inferiore a quella minima del 5 per cento, prevista dall'art. 98 della direttiva IVA, deriva dalla cosiddetta clausola "*standstill*" prevista dall'art. 110 della stessa direttiva, in forza della quale gli Stati

⁵ Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE.

⁶ La soglia minima del 15 per cento per l'aliquota IVA ordinaria è stata prorogata, da ultimo, fino al 2018.

⁷ V. l'allegato III alla direttiva IVA.

⁸ V. gli articoli da 109 a 122 della direttiva IVA.

⁹ V. la sentenza del 12 giugno 2008 relativa alla causa C- 462/05.

¹⁰ V. le seguenti sentenze: 28 febbraio 2012, causa C- 119/11; 16 settembre 1999, causa C- 141/97, 27 ottobre 1992, causa C- 74/91.

membri che al 1° gennaio 1991¹¹ avevano stabilito aliquote ridotte inferiori alla detta misura minima potevano mantenerle.

Il quadro generale delle aliquote applicate dai diversi Stati membri, in aderenza agli anzidetti principi, è piuttosto vario e complesso: tutte le tipologie di aliquote vigenti nei diversi Stati sono riportate in un documento predisposto annualmente dalla TAXUD¹², l'ultimo dei quali è aggiornato al 1° gennaio 2016.

Tale documento contiene l'indicazione per tutti gli Stati membri oltre che delle aliquote ordinarie - diversamente individuate da Stato a Stato - anche di quelle ridotte, riferite a ciascuna categoria di beni e servizi elencata nell'allegato III alla direttiva IVA, nonché l'indicazione delle aliquote super-ridotte. A questo proposito è interessante notare che solo cinque Stati membri hanno attualmente una aliquota super-ridotta: Francia (2,1 per cento), Lussemburgo (3 per cento), Italia e Spagna (4 per cento), Irlanda (4,8 per cento).

1.2 Il processo di revisione delle aliquote

La riforma delle regole in materia di aliquote è stato uno dei principali temi posti in discussione dalla Commissione europea¹³ nella consultazione pubblica aperta a seguito della pubblicazione del "Libro verde sul futuro dell'IVA" (¹⁴).

In tale occasione, è stato richiesto alle parti interessate, in termini generali, di esprimere un giudizio sull'attuale sistema delle aliquote.

Tenendo conto delle numerosissime risposte a tale consultazione, nonché dei pareri espressi in argomento da altre istituzioni europee, con la successiva comunicazione n.

¹¹ Data di entrata in vigore delle norme comunitarie che hanno fissato le aliquote IVA.

¹² V. il documento TAXUD c.1 (2016) – EN. La TAXUD è una direzione generale della Commissione europea competente in materia di fiscalità e unione doganale.

¹³ Le altre questioni poste in discussione dalla Commissione riguardano, tra l'altro: il trattamento IVA degli organismi pubblici, specie per quanto riguarda la neutralità del tributo; le esenzioni dall'imposta, in relazione alle quali si è prospettata la necessità di una revisione anche in considerazione dei cambiamenti economici e tecnologici; le regole in materia di detrazione, a volte limitata dalla normativa degli Stati membri solo per generare entrate supplementari; i servizi internazionali (specie quelli prestati attraverso mezzi elettronici), per i quali occorre adottare misure per garantire la riscossione dell'imposta; l'utilizzo delle deroghe alla direttiva IVA, che hanno reso più complesso il sistema; la riduzione delle formalità burocratiche; il regime di esonero previsto per le piccole imprese, che necessita di revisione e miglioramento; il riesame del sistema di riscossione, che deve essere reso più efficiente, anche ricorrendo a tecnologie moderne e/o ad intermediari finanziari.

¹⁴ V. il documento COM (2010) 695 def. del 1° dicembre 2010 (in news del 21 dicembre 2010). Nel documento la Commissione ha osservato che dopo oltre quarant'anni dalla introduzione dell'IVA è opportuno effettuare un esame critico del sistema finora previsto, nell'ottica di individuarne una configurazione più semplice che avrebbe il vantaggio di ridurre i costi operativi a carico dei contribuenti e delle amministrazioni. La Commissione ha anche preso atto dell'esigenza di migliorare il funzionamento del mercato unico, di ottimizzare la riscossione del tributo e di contrastare le frodi.

851 del 2011¹⁵ la Commissione europea aveva fatto presente che un riassetto delle aliquote IVA avrebbe dovuto ispirarsi alle seguenti linee guida:

- abolizione delle aliquote ridotte che, se adottate in passato con giustificati motivi e finalità, possono ora avere effetti distorsivi, per essere nel frattempo cambiato il contesto economico;
- abolizione, comunque, delle aliquote ridotte applicabili a beni e servizi il cui consumo è scoraggiato da altre politiche comunitarie (come, ad esempio, i beni che danneggiano l'ambiente, la salute o il benessere);
- assoggettamento dei beni e dei servizi simili alla medesima aliquota, tenendo conto, tra l'altro, del progresso tecnologico (come nel caso, ad esempio, dei libri, disponibili su supporto tradizionale e di quelli disponibili on line).

Sulla base di questi principi la Commissione europea, in data 8 ottobre 2012, aveva avviato una consultazione pubblica avente ad oggetto in maniera specifica la revisione delle aliquote IVA ridotte, con la quale era stato chiesto alle parti interessate:

- se la previsione di aliquote ridotte potesse falsare la concorrenza all'interno del mercato unico;
- se talune aliquote IVA ridotte, come quelle relative all'acqua, all'energia, alla gestione dei rifiuti ed agli alloggi, fossero ancora in linea con gli obiettivi delle politiche dell'Ue;
- se si ritenesse opportuno applicare lo stesso trattamento ai fini dell'IVA a beni e servizi analoghi, tenendo conto degli intervenuti sviluppi tecnologici.

Più di recente, il tema della revisione delle aliquote IVA è stato nuovamente affrontato dalla Commissione europea nel già menzionato “piano d'azione sull'IVA” dell'aprile scorso¹⁶.

Nel paragrafo 5 del piano, dedicato al tema della “modernizzazione” delle aliquote, la Commissione ha svolto in materia alcune interessanti considerazioni.

In primo luogo, è stato rilevato che le norme in materia di aliquote sono state elaborate oltre due decenni fa allo scopo di pervenire a un sistema definitivo di applicazione dell'IVA basato sul principio della tassazione nel Paese di origine. Da allora, quello dell'IVA si è invece progressivamente trasformato in un sistema basato sul principio di tassazione nel luogo di destinazione dei beni e dei servizi, ma le norme in materia di aliquote non sono mai state adeguate in questo senso. In un sistema basato sul principio dell'assoggettamento ad IVA nel Paese di destinazione dei beni e dei servizi - sistema proposto anche nel “piano d'azione sull'IVA” - è necessario, ad avviso della

¹⁵ V. il documento COM (2011) 851 def. del 7 dicembre 2011 (in news del 15 dicembre 2011).

¹⁶ V. il documento COM (2016) 148 *final* del 7 aprile 2016.

Commissione, che ciascun insieme di norme nazionali sia semplice e si fondi per quanto possibile sull'armonizzazione delle aliquote.

Per quanto concerne in particolare le aliquote ridotte, nel documento in parola la Commissione ha evidenziato l'eccessiva rigidità della vigente legislazione comunitaria in materia: allo stato attuale, infatti, non è consentito a singoli Stati membri di estendere le aliquote ridotte a nuovi settori, in quanto tutte le decisioni vanno adottate all'unanimità. Peraltro, alcune norme vigenti sono diventate obsolete, non tenendo pienamente conto degli intervenuti sviluppi tecnologici ed economici, come ad esempio avviene per gli *e-book* e i giornali elettronici, che attualmente non possono beneficiare delle aliquote ridotte applicabili alle pubblicazioni cartacee.

Del mancato adeguamento della normativa IVA allo sviluppo della tecnologia, con riguardo sia ai beni che ai servizi, la Commissione aveva già preso atto nel documento avente ad oggetto la "strategia per la realizzazione del mercato unico digitale"¹⁷. Come enunciato in tale sede, la Commissione presenterà entro la fine del 2016 una proposta legislativa per modernizzare e semplificare l'IVA che grava sul commercio elettronico transfrontaliero, che dovrà garantire, fra l'altro, che le pubblicazioni *online* possano beneficiare delle aliquote ridotte applicabili alle pubblicazioni cartacee.

Nel "piano d'azione" la Commissione ha inoltre rilevato che i tempi molto lunghi necessari ad attuare modifiche alla disciplina delle aliquote IVA hanno indotto molti Stati membri ad adottare provvedimenti in violazione delle disposizioni comunitarie; negli anni oltre 40 procedure di infrazione sono state avviate contro più di due terzi degli Stati membri: una riforma che concedesse una maggiore autonomia agli Stati nella determinazione delle aliquote eviterebbe in futuro il sorgere di controversie inutili.

Per superare tali criticità, nel 2017 la Commissione presenterà una proposta di riforma delle attuali regole in materia di aliquote. A questo fine, nel "piano d'azione sull'IVA", sono state individuate due possibili opzioni di riforma. Una prima opzione, nel confermare la misura minima dell'aliquota IVA ordinaria nella percentuale del 15 per cento, prevede il riesame periodico dell'elenco, allegato alla direttiva, dei beni e dei servizi per i quali gli Stati membri possono applicare le aliquote ridotte.

Una seconda opzione prevede, invece, la soppressione di tale elenco, con la possibilità per gli Stati membri di determinare autonomamente le aliquote ridotte; tale intervento necessita però di ulteriori, specifiche misure, sia per prevenire possibili frodi, sia per evitare fenomeni di concorrenza sleale tra imprese operanti nell'ambito dell'Unione europea.

¹⁷ V. il documento COM (2015)192 *final* del 6 maggio 2015.

2. La nuova aliquota ridotta del 5 per cento

Il d.p.r. n. 633 del 1972, quanto alle aliquote applicabili alle operazioni imponibili ad IVA, prevedeva, fino al 31 dicembre 2015, tre aliquote: quella ordinaria del 22 per cento, quella ridotta del 10 per cento e quella super-ridotta del 4 per cento. Quest'ultima è applicabile ad alcuni beni e servizi indicati nella parte seconda della tabella allegato A al d.p.r. n. 633, in quanto lo Stato italiano ha usufruito - come accennato - della possibilità, concessa dal sopra ricordato articolo 110 della direttiva IVA (cosiddetta clausola *standstill*), di mantenere tale aliquota, sebbene inferiore a quella minima comunitaria del 5 per cento, in quanto già vigente al 1° gennaio 1991.

La legge di stabilità ha introdotto, con effetto dal 1° gennaio 2016, una nuova aliquota ridotta, nella misura del 5 per cento, assoggettandovi le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese da cooperative sociali e loro consorzi, che, fino al 31 dicembre 2015, erano assoggettate all'aliquota del 4 per cento.

Ed invero, le lettere a) e c) del comma 960 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 hanno, rispettivamente, riscritto i primi due commi dell'articolo 16 del d.p.r. n. 633 del 1972 ed introdotto una nuova sezione della tabella A (la parte seconda - *bis*): a seguito di tali modifiche, oltre alle confermate aliquote (aliquota ordinaria del 22 per cento e super-ridotta del 4 per cento), sono attualmente in vigore due aliquote ridotte, quella del 10 per cento, di cui alla parte seconda della suddetta tabella e quella del 5 per cento, di cui alla nuova parte seconda - *bis* della stessa tabella.

Come si illustrerà in modo più particolareggiato nel successivo paragrafo 3.4, la nuova aliquota del 5 per cento si applica ad alcune specifiche prestazioni (essenzialmente servizi sociali, sanitari ed educativi)¹⁸ – ordinariamente esenti da IVA a norma dell'articolo 10 del d.p.r. n. 633 – effettuate dalle cooperative sociali e dai loro consorzi nei confronti di determinate categorie di soggetti, e cioè degli anziani, degli inabili adulti, dei tossicodipendenti, dei malati di aids, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, delle persone migranti, dei soggetti senza fissa dimora, dei soggetti richiedenti asilo, delle persone detenute e delle donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

La normativa in parola è stata adottata per evitare una procedura di infrazione da parte della Commissione europea che aveva rilevato l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario della disposizione che prevedeva l'applicabilità dell'aliquota IVA del 4 per cento alle prestazioni sopra indicate rese dalle cooperative in genere in quanto, in violazione della cosiddetta clausola *standstill*, la disposizione era stata introdotta dopo il 1° gennaio 1991.

¹⁸ Trattasi delle prestazioni di cui ai numeri 18, 19, 20, 21 e 27-ter dell'articolo 10, comma 1, del d.p.r. n. 633 del 1972.

L'istituzione, tuttavia, della nuova aliquota del 5 per cento ad opera della legge di stabilità ha sollevato dubbi sulla compatibilità della normativa in parola con la disciplina comunitaria in materia di aliquote, esaminata nel precedente paragrafo 1.1.

In effetti, sebbene la previsione di tale aliquota possa apparire, *prima facie*, in contrasto con le norme della direttiva IVA, una ricostruzione interpretativa della normativa in questione sembrerebbe avallarne la legittimità.

Al riguardo, infatti, giova in primo luogo osservare che, in base agli articoli 98 e 99 della direttiva IVA, gli *“Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte”*. Tali aliquote, che *“si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell’Allegato III”*, devono essere *“fissate ad una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5 per cento”*.

Come già rilevato, la legge IVA nazionale prevedeva, al 31 dicembre 2015, solo una aliquota ridotta nella misura del 10 per cento: l'aliquota del 4 per cento, infatti, è una aliquota speciale, cosiddetta super-ridotta, applicabile in forza della cosiddetta clausola *standstill*.

E' da notare, a tale ultimo proposito, come dei cinque Stati membri (Italia, Francia, Lussemburgo, Spagna e Irlanda) che, al 1° gennaio scorso, avevano adottato – come detto al paragrafo 1.1 – una aliquota IVA super-ridotta, già due Stati, e cioè la Francia e l'Irlanda, hanno adottato, contemporaneamente a tale aliquota, anche due aliquote ridotte¹⁹: ed è questo il passo che oggi anche l'Italia sta compiendo con la previsione in esame.

L'introduzione quindi dell'aliquota ridotta del 5 per cento operata dalla legge di stabilità, in aggiunta a quella ridotta del 10 per cento già vigente al 31 dicembre 2015, non sembrerebbe incompatibile²⁰, sotto questo profilo, con le disposizioni comunitarie in materia e, inoltre, sarebbe in linea con la normativa attualmente vigente in altri Stati membri²¹.

¹⁹ In particolare, al 1° gennaio 2016:

- la Francia, oltre all'aliquota super-ridotta del 2,1 per cento, aveva le aliquote ridotte del 5,5 e del 10 per cento;
- l'Irlanda, oltre all'aliquota super-ridotta del 4,8 per cento, aveva le aliquote ridotte del 9 e del 13,5 per cento.

²⁰ La compatibilità dell'aliquota del 5 per cento con la normativa europea in materia d'IVA è stata riconosciuta anche in sede parlamentare in occasione dell'esame del disegno di legge di stabilità per il 2016 (v. il *dossier* dei Servizi studi del Senato e della Camera dei deputati, n. 240 del gennaio 2016, vol. II, pag. 1133).

²¹ Per completezza d'argomento, è da rilevare che l'ambito applicativo della nuova aliquota del 5 per cento potrebbe essere esteso, a breve, ad altre operazioni. Nel disegno di Legge europea 2015-2016 (Atto Senato 2228), approvato dal Senato il 10 maggio u.s., invero, è previsto, all'art. 21, che sono soggette al 5 per cento sia le operazioni concernenti il basilico, il rosmarino e la salvia, freschi, destinati all'alimentazione (attualmente soggette all'aliquota super-ridotta del 4 per cento, in relazione alla quale era stata peraltro aperta una procedura di infrazione comunitaria), sia quelle relative alle piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia (attualmente soggette all'aliquota ridotta del 10 per cento).

E' ulteriormente da considerare, per quanto più specificamente riguarda la previsione della legge finanziaria che rende applicabile la nuova aliquota ridotta del 5 per cento alle prestazioni socio-assistenziali sopra indicate rese dalle cooperative sociali e dai loro consorzi nei confronti di determinati soggetti svantaggiati, che tale previsione è, anch'essa, del tutto conforme alla direttiva IVA.

Il n. 15) dell'Allegato III alla direttiva, infatti, consente agli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta alle *“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”* della medesima direttiva: tale aliquota non può, come già detto, essere inferiore al 5 per cento.

3. L' aliquota applicabile a prestazioni rese dalle cooperative sociali

Il regime IVA dei servizi socio-sanitari ed assistenziali resi dal settore cooperativistico, e segnatamente quelli in favore di soggetti socialmente svantaggiati, ha subito svariati mutamenti nel corso degli anni. La legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016) ha introdotto ulteriori, significative modifiche, principalmente al fine di rendere la normativa interna più conforme alle disposizioni comunitarie in materia. Merita, a tal riguardo, ricordare succintamente l'evoluzione dei regimi che si sono succeduti in materia, che, peraltro, abbiamo già avuto modo di esaminare nelle nostre precedenti circolari n. 24 del 2013 e n. 30 del 2014.

3.1 La normativa originaria

In origine, la disciplina IVA delle prestazioni di assistenza sociale rese dalle cooperative era contenuta nel n. 41-bis)²² della parte seconda della tabella A allegata al d.p.r. n. 633 del 1972, il quale, con effetto dal 18 dicembre 1991, aveva previsto 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”*²³.

²² Disposizione introdotta, nella legge IVA, dall'art. 7, terzo comma, della legge 8 novembre 1991, n. 381.

²³ A quest'ultimo proposito, si tratta dei casi in cui le prestazioni di assistenza vengono rese dalle cooperative in esecuzione di contratti di appalto, di convenzioni, o di contratti in genere, stipulati con soggetti diversi rispetto agli effettivi destinatari delle prestazioni e cioè, di norma, con enti pubblici: v., in tal senso, la circolare Assonime n. 36 del 1999.

Successivamente, l'art. 1, comma 331, primo e secondo periodo, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 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'art. 10 del d.p.r. n. 633²⁴, 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 convenzioni²⁵.

La stessa norma, peraltro, faceva salva – per le sole “cooperative sociali”, specificamente disciplinate dalla legge 8 novembre 1991, n. 381²⁶ – la possibilità di

²⁴ Le operazioni in questione – per le quali lo stesso art. 10 prevede, “a regime”, la disciplina di esenzione dal tributo, se rese da soggetti diversi dalle cooperative, o dai soggetti dalla stessa norma espressamente indicati – hanno, rispettivamente, ad oggetto:

- “le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni ed arti sanitarie” (v. l'art. 10, n. 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” (v. l'art. 10, 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, 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” (v. l'art. 10, 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 della gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie” (v. l'art. 10, n. 21);
- “le 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” (v. l'art. 10, n. 27-ter).

La norma in questione prevede, agli effetti dell'applicazione della disciplina di esenzione, che dette prestazioni debbano essere rese da soggetti qualificabili come “organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS”.

²⁵ V. nota 23.

²⁶ Queste particolari cooperative – che, comunque formate, devono assumere l'espressa denominazione di “cooperativa sociale” – hanno trovato la propria specifica regolamentazione giuridica nella citata legge n. 381 del 1991, che, all'art. 1, ha previsto che esse “hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso: a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi; b) lo svolgimento di attività diverse – agricole, industriali, commerciali, o di servizi – finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate”, disponendo altresì che a tali organismi “..si applicano.., quando compatibili.., le norme relative al settore in cui le cooperative stesse operano”.

optare, in quanto ONLUS “di diritto”²⁷, per l’applicazione del regime fiscale da esse ritenuto più favorevole²⁸.

In sostanza, le prestazioni socio-assistenziali ed educative che venivano rese dalle cooperative in favore dei suindicati soggetti svantaggiati sia direttamente, sia sulla base di contratti o convenzioni stipulati con soggetti terzi, risultavano soggette a due diverse discipline, agli effetti dell’IVA:

se rese dalle cooperative “generiche” e/o dai loro consorzi, erano soggette all’aliquota ridotta del 4 per cento, prevista dal n. 41-bis) della parte seconda della tabella A allegata al d.p.r. n. 633;

se rese dalle “cooperative sociali” disciplinate dalla legge n. 381 del 1991, e/o dai loro consorzi, potevano essere soggette o al regime di imponibilità al tributo con l’aliquota ridotta del 4 per cento, prevista dallo stesso n. 41-bis), oppure – previo l’esercizio dell’opzione di cui sopra – al regime di esenzione stabilito dai nn. da 18) a 21) e 27-ter) dell’art. 10 del d.p.r. n. 633, a seconda della tipologia di prestazione in concreto resa²⁹.

3.2 Le modifiche apportate dalla legge n. 228 del 2012

Successivamente, il legislatore nazionale aveva modificato l’assetto normativo del settore, abrogando la disposizione che consentiva l’applicazione dell’aliquota IVA ridotta al 4 per cento alle prestazioni in argomento³⁰.

L’intervento normativo era stato ritenuto necessario³¹ per evitare la formale apertura da parte della Commissione europea di una procedura d’infrazione nei confronti dell’Italia per la non conformità della normativa interna con quella comunitaria.

Giova a tal proposito ricordare che - come già evidenziato nel par. 1.1 - l’art. 110 della direttiva IVA 2006/112/CE del 28 novembre 2006 prevede la possibilità per gli Stati membri di mantenere aliquote IVA ridotte inferiori al 5 per cento, ma solo se già applicate anteriormente al 1° gennaio 1991.

²⁷ L’art. 10, ottavo comma, primo periodo, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, contenente le norme di riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), dispone, infatti, che “*sono in ogni caso considerate ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità . . . le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381*”. Il decreto, quindi, opera una distinzione tra le ONLUS “di fatto”, che acquisiscono tale qualifica solo a seguito dell’iscrizione all’Anagrafe prevista per tali particolari organizzazioni, e le ONLUS “di diritto”, che – come, appunto, le cooperative sociali – acquisiscono, invece, detta qualifica *ex lege*.

²⁸ Lo stesso comma ottavo dell’art. 10 del citato decreto legislativo n. 460 del 1997 stabilisce, al secondo periodo, tra l’altro, che “*sono fatte salve le previsioni (fiscali) di maggior favore relative..alle cooperative sociali..di cui alla legge n. 381 del 1991*”.

Il citato comma 331 della legge n. 296 del 2006, in sostanza, consentiva alle cooperative sociali-ONLUS la possibilità di optare o per l’imponibilità ad IVA con l’aliquota ridotta del 4 per cento, oppure per l’esenzione dal tributo (nei casi previsti dalla legge).

²⁹ V. la nota 24.

³⁰ V. sull’argomento la circolare Assonime n. 24 del 2013, paragrafo 4.

³¹ V. in tal senso la Relazione al disegno di legge n. AC-5534.

La normativa nazionale risultava, quindi, in contrasto con la direttiva IVA per il fatto, da un lato, che l'aliquota IVA del 4 per cento era stata introdotta successivamente al 1° gennaio 1991³², e, dall'altro, che le norme nazionali consentivano l'applicazione di tale aliquota anche alle prestazioni di assistenza sociale rese da cooperative non specificamente riconosciute come "sociali".

Con il comma 488 dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012 (legge di stabilità per l'anno 2013)³³, era stato, quindi, soppresso il n. 41-bis) della parte seconda della tabella allegata al d.p.r. n. 633, e, correlativamente, anche la ricordata norma interpretativa che aveva esteso tale aliquota alle prestazioni socio-assistenziali indicate nei nn. da 18) a 21), e 27-ter), dell'art. 10 del d.p.r. n. 633, nei casi in cui esse venivano rese dalle cooperative, sia direttamente sia in base ad appalti o convenzioni concluse con soggetti terzi.

Il legislatore nazionale, peraltro, con il medesimo comma 488 dell'art. 1 della legge n. 228 del 2012 aveva disposto³⁴ l'applicabilità dell'aliquota IVA del 10 per cento alle *"prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10, primo comma . . ."* del medesimo d.P.R. n. 633³⁵ *“. . . rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter)³⁶ da cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale³⁷".*

In definitiva, quindi, le prestazioni sociali, assistenziali ed educative poste in essere dalle cooperative risultavano soggette a regimi differenziati, variabili non solo – come in precedenza – in funzione della diversa qualificazione soggettiva dei prestatori, ma anche di quella dei committenti le medesime prestazioni.

In applicazione delle ora richiamate disposizioni, infatti, le prestazioni in questione risultavano essere³⁸:

esenti dal tributo, quando poste in essere dalle cooperative sociali, come tali ONLUS "di diritto", e dalle cooperative "generiche" che avessero assunto la qualifica di ONLUS

³² La legge 8 novembre 1991, n. 381, che con l'art. 7, terzo comma, aveva previsto l'aliquota ridotta, era infatti entrata in vigore il 18 dicembre 1991.

³³ V. sull'argomento, la circolare Assonime n. 24 del 2013, paragrafo 4.

³⁴ Legge n. 228 del 2012, art. 1, comma 488: *"Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) (omissis)

b) alla tabella A, parte III, dopo il numero 127-duodevices) è aggiunto il seguente:

127-undevices) 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 in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale".

³⁵ V. la nota 24.

³⁶ V., per l'individuazione delle categorie dei soggetti aventi diritto alle prestazioni in questione, l'elencazione contenuta nel n. 27-ter) dell'art. 10 del d.p.r. n. 633, riportata nella nota 24.

³⁷ V. la nota 23.

³⁸ V., al riguardo, la circolare Assonime n. 30 del 2014.

“di fatto”³⁹, e/o dai loro consorzi, direttamente nei confronti dei fruitori finali delle medesime (soggetti svantaggiati), in base ai citati nn. da 18) a 21), e 27-ter), dell’art. 10 del d.p.r. n. 633 del 1972⁴⁰;

imponibili con l’aliquota agevolata del 10 per cento, quando rese ai soggetti svantaggiati dalle cooperative sociali-ONLUS di diritto, e/o dai loro consorzi, non direttamente, ma in virtù di contratti di appalto e di convenzioni in generale⁴¹, secondo quanto previsto dal n. 127-undevicies) della parte terza della tabella allegata allo stesso d.p.r.;

imponibili con l’aliquota ordinaria (allora vigente nella misura del 21 per cento) in tutti gli altri casi e cioè quando le prestazioni erano rese, sia direttamente che in base a contratti con terzi, dalle cooperative “generiche”, nonché – è da ritenere – da associazioni, o altri organismi non riconosciuti, o da società, anche di capitali⁴², non rientranti tra i soggetti elencati dal più volte citato n. 27-ter) dell’art. 10 del d.p.r. n. 633⁴³ (v., anche, la circolare dell’Agenzia delle entrate 3 maggio 2013 n. 12/E, capitolo IV, par. 4, di commento a tali disposizioni).

3.3 Le modifiche introdotte dalla legge n. 147 del 2013

L’assetto normativo come sopra delineato era stato, poi, nuovamente modificato dal comma 172 dell’art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014) che ha ripristinato l’aliquota IVA del 4 per cento di cui al sopra ricordato n. 41-*bis*), sebbene limitatamente alle prestazioni dei servizi socio-sanitari e educativi rese dalle “cooperative sociali”⁴⁴ e dai loro consorzi sia direttamente nei confronti dei soggetti svantaggiati (minori, anziani, disabili, ecc.), sia sulla base di convenzioni o appalti stipulati con soggetti terzi⁴⁵.

In concreto, quindi, a seguito di tale modifica normativa dal 1° gennaio 2014 le aliquote IVA delle prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali rese dal settore cooperativistico in favore dei soggetti svantaggiati risultavano così articolate:

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 il regime di imponibilità con l’aliquota del 4 per cento di cui

³⁹ V. la nota 27.

⁴⁰ V. la nota 24.

⁴¹ V. la nota 23.

⁴² V., in tal senso, la circolare Assonime n. 18 del 2000, pag. 3.

⁴³ Come rilevato nell’ultimo periodo della precedente nota 24, infatti, il n. 27-ter) dell’art. 10 del d.p.r. n. 633 stabilisce che l’esenzione si applica, per le prestazioni in essa elencate, quando queste sono rese – oltre che dalle ONLUS – anche da soggetti qualificabili come organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall’art. 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, nonché da enti aventi finalità di assistenza sociale.

⁴⁴ V., sul punto, la nota 26.

⁴⁵ V., al riguardo, le circolari Assonime nn. 36 del 1999 e 24 del 2013.

al ripristinato n. 41-bis) o, in alternativa – previa opzione di tali cooperative, in quanto ONLUS “di diritto”⁴⁶ – i regimi di esenzione dal tributo rispettivamente previsti dai nn. da 18) a 21) e 27-ter), dell’art. 10 del d.p.r. n. 633 del 1972, a seconda della tipologia di prestazione in concreto resa⁴⁷;

per le prestazioni delle cooperative “generiche” divenute ONLUS “di fatto” a seguito dell’iscrizione all’Anagrafe prevista per tali organizzazioni⁴⁸, e per quelle rese dagli altri soggetti specificamente elencati nel citato n. 27-ter) dell’art. 10 del d.p.r. n. 633, si applicava l’esenzione dal tributo stabilita dai nn. da 18) a 21), e 27-ter), dell’art. 10 dello stesso d.P.R. n. 633, quando rese direttamente nei confronti dei soggetti svantaggiati, oppure l’aliquota ordinaria del 22 per cento, quando rese sulla base di appalti o convenzioni con soggetti terzi;

per le prestazioni rese dalle cooperative “generiche” non ONLUS, nonché per quelle rese da altri soggetti non rientranti nel più volte citato n. 27-ter) dell’art. 10 del d.P.R. n. 633, infine, si rendeva in ogni caso applicabile l’aliquota ordinaria del 22 per cento.

3.4 La disciplina vigente

In questo articolato e mutevole tessuto normativo si è ora inserita la legge di stabilità per il 2016 che ha nuovamente modificato la disciplina del settore, prevedendo l’applicazione della nuova aliquota IVA del 5 per cento alle prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali rese dalle cooperative sociali ed i loro consorzi – sia direttamente, sia sulla base di contratti di appalto e di convenzioni in generale – a determinate categorie di soggetti socialmente svantaggiati.

Come già ampiamente illustrato nel paragrafo 2, l’introduzione di tale nuova aliquota ridotta, per le prestazioni di servizi socio-assistenziali resi dalle cooperative sociali, trova la propria “ratio” nella volontà del legislatore di uniformare la normativa nazionale alla disciplina comunitaria di riferimento.

La legge di stabilità, in particolare:

con la lett. b) del comma 960 dell’art. 1, ha abrogato il più volte citato n. 41-*bis*) della tabella A, parte seconda, allegata al d.p.r. n. 633;

con la lett. c) dello stesso comma 960, ha aggiunto, nella suddetta tabella, la nuova parte seconda -*bis* in base alla quale - come già anticipato nel paragrafo 2 - sono soggette all’aliquota IVA del 5 per cento le prestazioni di cui ai nn. 18), 19), 20), 21) e 27-*ter*) dell’art. 10 del d.p.r. n. 633 se rese dalle cooperative sociali e loro consorzi in

⁴⁶ V. le note 26 e 27.

⁴⁷ V., in proposito, la nota 24.

⁴⁸ V. la nota 27.

favore dei soggetti svantaggiati elencati nel medesimo n. 27-ter) dell'art. 10⁴⁹, sia direttamente, sia in esecuzione di contratti di appalto o di convenzioni in generale⁵⁰.

La legge n. 208 del 2015 ha, poi, abrogato, con il comma 962 dell'art. 1, le disposizioni⁵¹ che avevano:

esteso, in via interpretativa, l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento alle prestazioni di cui ai nn. 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, poste in essere nei confronti dei soggetti individuati nel più volte richiamato n. 41-bis), anche quando rese da cooperative non sociali (e loro consorzi), sia direttamente in favore dei soggetti destinatari delle medesime, sia in virtù di contratti di appalto o di specifiche convenzioni;

riconosciuto alle cooperative sociali – in quanto ONLUS “di diritto” – la possibilità di optare per il regime fiscale ritenuto più favorevole (e cioè, o per l'imponibilità con l'aliquota ridotta del 4 per cento, o per l'esenzione dal tributo)⁵².

In definitiva l'attuale quadro normativo può riassumersi nel modo seguente:

le prestazioni di servizi socio-assistenziali rese dalle cooperative sociali, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto o di convenzioni sono imponibili ad IVA, seppure con l'aliquota ridotta del 5 per cento, a seguito dell'eliminazione della suddetta facoltà di opzione per l'esenzione dal tributo;

le prestazioni ora dette, se effettuate da cooperative “generiche” divenute ONLUS “di fatto” previa iscrizione nell'apposita Anagrafe⁵³, oppure dagli altri soggetti elencati nel n. 27-ter) dell'art. 10 del d.p.r. n. 633⁵⁴, continuano ad essere esenti dal tributo in base ai nn. da 18) a 21) e 27-ter), dello stesso art. 10, se rese direttamente in favore dei soggetti svantaggiati; qualora tali prestazioni siano, invece, rese sulla base di appalti o convenzioni con soggetti terzi sono soggette all'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento;

le medesime prestazioni, infine, se rese da cooperative non sociali (e che non sono diventate ONLUS “di fatto”⁵⁵), o da altri soggetti non rientranti tra quelli elencati nel n.

⁴⁹ Per l'individuazione delle specifiche tipologie di tali prestazioni, e per l'elenco delle categorie dei soggetti beneficiari delle medesime, si rimanda, per non ripeterci, al contenuto della nota 24.

⁵⁰ V. la nota 23.

⁵¹ Si tratta dei primi due periodi dell'art. 1, comma 331, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

⁵² Sul punto, rimane comunque dubbio se le prestazioni rese dalle cooperative sociali - che, come sopra detto, sono ONLUS “di diritto” - non possano più fruire del regime di esenzione nel caso in cui rientrino oggettivamente tra le prestazioni elencate dai più volte citati nn. da 18) a 21), e 27-ter), dell'art. 10 del d.p.r. n. 633.

⁵³ V. la nota 27.

⁵⁴ V. la nota 24.

⁵⁵ V. la nota 27.

27-ter) dell'art. 10 del d.p.r. n. 633 del 1972⁵⁶, continuano ad essere soggette all'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento⁵⁷.

3.5 Decorrenza della disciplina vigente

In merito alla decorrenza delle nuove disposizioni, il comma 963 della legge di stabilità ha specificato che le modifiche normative si rendono applicabili “ . . . *alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati*” successivamente al 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore della legge).

Conseguentemente:

- le prestazioni rese dalle cooperative sociali e i loro consorzi, sia direttamente in favore dei fruitori finali delle medesime, sia sulla base di contratti di appalto o di convenzioni, rimangono soggette alla previgente aliquota IVA ridotta del 4 per cento (o, in alternativa, al regime di esenzione), qualora i relativi contratti siano già in essere alla data del 31 dicembre 2015 (la suddetta norma, pertanto, sembrerebbe in tal modo voler semplicemente “cristallizzare” il regime di tassazione delle operazioni in questione così come già vigente anteriormente all'entrata in vigore della legge di stabilità);
- le medesime prestazioni, se derivanti da contratti stipulati, rinnovati o prorogati a partire dal 1° gennaio 2016, devono essere obbligatoriamente assoggettate ad IVA con la nuova aliquota del 5 per cento.

Le prestazioni di analoga natura che vengono rese dalle cooperative non sociali (e non ONLUS “di fatto”⁵⁸), o dagli altri soggetti non rientranti nel novero di quelli elencati nel n. 27-ter) dell'art. 10 del d.p.r. n. 633 del 1972⁵⁹, sono invece soggette all'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento, sia se fornite direttamente ai soggetti svantaggiati, sia se rese in virtù di contratti di appalto o di convenzioni con soggetti terzi.

4. L'aliquota IVA ridotta per i prodotti editoriali

Le modifiche disposte dalle legge di stabilità 2016 in tema di aliquote hanno interessato anche il settore dell'editoria: esse, anche se per alcuni aspetti non sembrano pienamente aderenti alle attuali, corrispondenti norme della direttiva IVA, tuttavia tengono conto delle linee di tendenza del processo di revisione delle aliquote che si sta svolgendo in ambito comunitario. Tali modifiche sono motivate, in particolare,

⁵⁶ V. la nota 24.

⁵⁷ Si ricorda infatti che, a partire dal 1° gennaio 2014, l'art. 1, comma 172, della legge n. 147 del 2013 aveva già introdotto, per tali soggetti, il divieto di applicazione dell'aliquota agevolata del 4 per cento.

⁵⁸ V. la nota 27.

⁵⁹ V. la nota 24.

dall'esigenza di assoggettare beni e servizi analoghi alla stessa aliquota IVA, e di adeguare la normativa in materia agli intervenuti progressi tecnologici: in effetti, proprio in questo senso la Commissione europea si propone di aggiornare le attuali regole comunitarie, come rilevato nel paragrafo 1.2.

Ed invero, la legge di stabilità 2016, al comma 637 dell'art. 1, nell'ottica di uniformare il trattamento dei prodotti editoriali, sia cartacei che non cartacei, assoggettandoli tutti alla stessa aliquota IVA, ha modificato una disposizione, peraltro di carattere interpretativo, contenuta nella legge di stabilità 2015⁶⁰.

Tale ultima legge, all'art. 1, comma 667, aveva stabilito che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento, prevista per le cessioni di libri e di altri prodotti editoriali dal n. 18) della parte II della tabella A allegata al d.p.r. n. 633 del 1972⁶¹, sono da considerare "libri" tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica, includendo quindi in tale nozione non solo i libri in formato cartaceo, ma anche quelli realizzati su CD o CD Rom, nonché i libri in formato digitale, fruibili tramite internet.

Il comma 637 della legge di stabilità 2016, intervenendo sul testo della norma anzidetta, ha previsto che, ai fini dell'applicazione del richiamato n. 18) della parte II della Tabella A, sono da considerare "giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici" tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN⁶² e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica: tale modifica ha avuto l'effetto di estendere l'applicabilità dell'aliquota del 4 per cento - già prevista, come rilevato, dalla legge di stabilità 2015 per i libri realizzati su qualsiasi supporto fisico o in formato digitale - anche ai giornali,

⁶⁰ Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

⁶¹ Il testo del n. 18) della parte II della Tabella A è il seguente:

18) giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, anche in scrittura braille e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, compresi i globi stampati; carta occorrente per la stampa degli stessi e degli atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica; materiale tipografico e simile attinente alle campagne elettorali se commissionato dai candidati o dalle liste degli stessi o dai partiti o dai movimenti di opinione politica;

⁶² I codici ISBN (*International Standard Book Number*) e ISSN (*International Standard Serial Number*) identificano a livello internazionale in modo univoco e duraturo, rispettivamente, i libri e le pubblicazioni periodiche. E' da evidenziare, peraltro, che l'Agenzia delle entrate nel fornire i primi chiarimenti in ordine ad alcune norme della legge di stabilità 2016, con la circolare 18 maggio 2016, n. 20/E, ha affermato al par. 4 del capitolo III, quanto all'individuazione dei prodotti editoriali cui si riferisce il citato n. 18) della parte II della Tabella A, allegata al d.p.r. n. 633, che la circostanza che si tratti di prodotti contraddistinti da un codice ISBN o ISSN è a tal fine condizione necessaria ma non sufficiente. Per ammettere l'applicabilità dell'aliquota del 4 per cento l'Agenzia richiede che i prodotti editoriali in questione siano, oltre che provvisti degli anzidetti codici, anche conformi alle caratteristiche tipiche di tali prodotti precisate dalla stessa Agenzia in precedenti documenti di prassi (v., in particolare, le circolari n. 23/E del 2014 e 328/E del 1997).

ai notiziari quotidiani, ai dispacci delle agenzie di stampa e ai periodici, sia se forniti su CD, CD Rom o altro analogo supporto fisico, sia se forniti in formato digitale.

La disposizione in parola si applica a decorrere dal 1° gennaio 2016: fino al 31 dicembre 2015, invece, le cessioni di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici veicolate su qualsiasi tipo di supporto fisico, oppure tramite mezzi elettronici, restano soggette all'aliquota ordinaria del 22 per cento.

4.1 Libri e altre pubblicazioni su supporti fisici non cartacei

Per definire meglio la portata della modifica disposta dal comma 637 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016 è opportuno ricordare brevemente le disposizioni, sia comunitarie che nazionali, che disciplinano l'aliquota IVA applicabile alle operazioni inerenti i prodotti editoriali.

Come già rilevato al paragrafo 1.1, la direttiva IVA consente agli Stati membri di stabilire una o due aliquote ridotte, di misura non inferiore al 5 per cento⁶³, per le operazioni riguardanti i beni e i servizi elencati nell'allegato III alla stessa direttiva.

Per quanto concerne in particolare il settore editoriale, il punto 6 del richiamato allegato III, in origine, ammetteva la possibilità di applicare aliquote ridotte solo ai libri, ai giornali e ai periodici in formato cartaceo.

Successivamente, con la direttiva 2009/47/CE del 5 maggio 2009⁶⁴, tale possibilità è stata estesa anche alle cessioni di "libri su qualsiasi tipo di supporto fisico"⁶⁵.

Prendendo atto della modifica in parola, con la risoluzione n. 223 del 13 aprile 2009 l'Agenzia delle entrate, pur in assenza di un formale recepimento della stessa da parte del legislatore nazionale, ha ritenuto in via interpretativa che le cessioni di libri su CD o CD Rom potessero ritenersi comprese fra quelle che potevano usufruire dell'aliquota ridotta del 4 per cento, ed ha ribadito questo orientamento nella successiva circolare n. 23 del 24 luglio 2014. In quella sede, inoltre, la stessa Agenzia, ritenendo opportuno per ragioni di carattere logico e sistematico applicare ai prodotti editoriali riconducibili alla categoria dei libri - siano essi cartacei, o registrati su supporti fisici - non solo la

⁶³ V. l'art. 98 della direttiva IVA.

⁶⁴ La direttiva 5 maggio 2009, n. 2009/47/CE ha modificato la direttiva IVA, tra l'altro, con l'intento di "precisare ed adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'allegato III" (v. Considerando n. 4 della richiamata direttiva 2009/47). Come si legge nella relazione alla proposta di direttiva (COM (2008) 428) che ha originato la direttiva 2009/47/CE, la nozione di libro è stata estesa in modo da comprendervi anche "libri registrati su CD, CD Rom o qualsiasi altro supporto fisico analogo che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati".

⁶⁵ L'attuale testo del punto 6 dell'allegato III alla direttiva IVA, contenente l'elenco di beni e servizi assoggettabili ad aliquota IVA ridotta, è il seguente: "fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità".

stessa aliquota, ma anche gli stessi criteri di tassazione ai fini IVA⁶⁶, ha affermato che anche alle cessioni di libri registrati sui CD, CD Rom o qualsiasi supporto fisico si applica il regime speciale per l'editoria previsto dall'art. 74 del d.p.r. n. 633.

La richiamata modifica apportata dalla direttiva 2009/47/CE, anticipata in via interpretativa dall'Amministrazione finanziaria, è poi stata recepita a livello normativo con la legge di stabilità 2015⁶⁷, che - come più sopra rilevato - ha previsto l'applicabilità dell'aliquota del 4 per cento ai libri forniti su qualsiasi supporto fisico.

La norma è da intendersi di natura interpretativa, posto che l'aliquota ridotta del 4 per cento non può essere estesa ad operazioni ulteriori rispetto a quelle già indicate nella parte II della Tabella A allegata al d.p.r. n. 633⁶⁸.

Con la legge di stabilità 2016⁶⁹, infine, come accennato, l'aliquota ridotta è stata resa applicabile dal 1° gennaio 2016 anche alle cessioni di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici veicolati su qualsiasi supporto fisico, quali CD o CD Rom.

In dottrina si discute se tale previsione, che pure è da valutarsi con favore per il suo impatto positivo sul settore editoriale, possa ritenersi pienamente compatibile con i principi comunitari attualmente vigenti, atteso che al punto n. 6 dell'allegato III della direttiva IVA la possibilità di applicare l'aliquota ridotta ai prodotti editoriali realizzati "su qualsiasi supporto fisico" è prevista espressamente solo per i libri, e non anche per i giornali e i periodici.

Relativamente, comunque, a questa nuova disposizione introdotta dalla legge di stabilità 2016 sono sorti ulteriori dubbi – che è auspicabile che l'Agenzia delle entrate intervenga tempestivamente a chiarire – e, in particolare, se:

- anche per le cessioni di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici veicolati su qualsiasi supporto fisico, quali CD o CD Rom, l'imposta si applica con il regime speciale per l'editoria (analogamente a quanto già riconosciuto con la richiamata circolare n. 23 del 2014 per i libri forniti su qualsiasi supporto fisico);

⁶⁶ Peraltro, l'Agenzia nella stessa sede ha affermato che si applica, invece, l'aliquota ordinaria per la commercializzazione: - di giornali quotidiani, periodici e cataloghi, registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi altro supporto fisico analogo; - di prodotti editoriali elettronici, da considerare, ai fini IVA, come prestazioni di servizi di cui all'articolo 3 del d.p.r. n. 633 del 1972.

⁶⁷ V. art. 1, comma 667, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

⁶⁸ Ed invero, la possibilità per il nostro Stato di applicare un'aliquota inferiore a quella minima del 5 per cento disposta dall'art. 98 della direttiva IVA deriva dalla cosiddetta clausola "*standstill*" prevista dall'art. 110 della stessa direttiva, in forza della quale gli Stati membri che al 1° gennaio 1991 (data di entrata in vigore delle norme comunitarie che hanno fissato le aliquote IVA) avevano stabilito aliquote ridotte inferiori alla detta misura minima potevano mantenerle. Ovviamente tale aliquota "super-ridotta" è cristallizzata alla predetta data, con la conseguenza che di essa non può godere nessun bene o servizio diverso da quelli tassativamente indicati nella parte seconda della Tabella A.

⁶⁹ V. art. 1, comma 637, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

- anche le prestazioni di composizione dei libri e degli altri prodotti editoriali realizzati su CD o CD Rom o altri supporti fisici sono soggette ad IVA con l'aliquota del 4 per cento di cui al n. 35) della parte II della Tabella A allegata al d.p.r. n. 633.

4.2 Libri e altre pubblicazioni elettroniche

Come detto, il punto 6 dell'allegato III della direttiva IVA ammette l'applicabilità dell'aliquota ridotta alle cessioni di libri su qualsiasi supporto fisico, non comprendendo, invece, la fornitura di libri elettronici: tali operazioni rientrano, invero, nella nozione di servizi prestati per via elettronica, in base alla previsione del punto 3 dell'allegato II alla direttiva IVA⁷⁰.

Peraltro, la nozione di "servizi elettronici" è definita all'art. 7, paragrafo 1, del regolamento Ue n. 282/2011 del 15 marzo 2011, secondo cui sono tali "i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione".

A norma dell'art. 98, par. 2, secondo comma, della direttiva IVA, ai "servizi forniti per via elettronica" si applica l'aliquota ordinaria.

La circostanza che la fornitura di libri elettronici costituisce un servizio elettronico, e non può essere considerata alla stessa stregua della fornitura di libri su qualsiasi supporto fisico, trova conferma, in giurisprudenza, nelle sentenze della Corte di giustizia del 5 marzo 2015, relative alle cause C-479/13 e C-502/13, con le quali la Corte ha ritenuto che la Francia e il Lussemburgo, avendo applicato, rispettivamente, un'aliquota IVA ridotta e un'aliquota "super-ridotta"⁷¹ alla fornitura di libri digitali o elettronici, siano incorse nella violazione delle disposizioni della direttiva IVA e del relativo regolamento di esecuzione n. 282/2011.

Nelle sentenze la Corte ha, infatti, affermato che l'aliquota IVA ridotta può essere applicata unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui all'allegato III della direttiva IVA, che - come detto - elenca, tra le operazioni che possono beneficiare dell'applicazione dell'aliquota ridotta, la "fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico". Ad avviso della Corte, quindi, la fornitura di libri elettronici potrebbe rientrare in tale previsione solo se insieme al libro in formato digitale venisse fornito un supporto fisico che ne consenta la lettura, il che peraltro non si verifica nelle forniture di libri elettronici in quanto, pur necessitando essi per essere letti di un supporto fisico (ad es. un computer), tale supporto non è fornito unitamente al libro.

⁷⁰ L'allegato II contiene l'elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica. Il punto 3 di tale allegato menziona la "fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati".

⁷¹ Ad avviso della Corte di giustizia gli Stati membri non possono estendere l'ambito di applicazione delle aliquote super-ridotte dell'IVA a fattispecie non assoggettate a tali aliquote al 1° gennaio 1991 (v., in tal senso, le sentenze relative alle cause C-462/05, C-240/05, C-169/00).

Pur in presenza dell'anzidetto quadro normativo, e del ricordato restrittivo orientamento giurisprudenziale, la legge di stabilità 2015, con una norma dal tenore interpretativo⁷² ha tuttavia disposto - come detto - che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento stabilita dal n. 18) della parte II della tabella A allegata al d.p.r. n. 633 sono da considerare libri tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN e veicolate tramite mezzi di comunicazione elettronica.

Come del pari già evidenziato, la legge di stabilità 2016 ha ora esteso, in sostanza, l'applicabilità dell'anzidetta aliquota ridotta ai giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici identificati da codici ISSN veicolati tramite mezzi di comunicazione elettronica⁷³.

Sembra potersi ritenere che l'aliquota ridotta del 4 per cento trovi applicazione, in base al combinato disposto dei punti 18) e 35) della tabella A, parte II, allegata al d.p.r. n. 633, anche per le prestazioni di composizione dei prodotti editoriali elettronici; al riguardo sarebbe comunque opportuna una conferma dell'Agenzia delle entrate.

Peraltro, il fatto che le cessioni di prodotti editoriali elettronici sono da considerare, ai fini IVA, come prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 3 del d.p.r. n. 633 del 1972, fa sì che ad esse non si applichi il regime speciale previsto per le cessioni di pubblicazioni dall'art. 74, comma 1, lett. c), del d.p.r. n. 633 del 1972⁷⁴.

Ne consegue che, per la commercializzazione dei prodotti editoriali elettronici, l'IVA è dovuta con le modalità ordinarie, seppure, per quanto detto, con applicazione dell'aliquota del 4 per cento.

Come già rilevato, la scelta del legislatore italiano di introdurre l'aliquota ridotta per le operazioni in parola, riconducibili tra i servizi elettronici, nonostante ciò non sia conforme alle attuali previsioni comunitarie, è da intendere come un'anticipazione delle modifiche che interverranno in materia, nell'ambito di un generale processo di revisione delle aliquote attualmente allo studio degli organi comunitari.

Proprio con riferimento al settore dell'editoria elettronica, infatti, in data 19 marzo 2015 i ministri della cultura di Italia, Francia, Germania e Polonia hanno indirizzato alla

⁷² V. art. 1, comma 667, legge n. 190 del 2014.

⁷³ Le cessioni di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici in formato cartaceo contenenti una chiave di accesso mediante la quale l'acquirente può acquisire, tramite internet, copia in formato elettronico del prodotto acquistato o suoi aggiornamenti, sono da ritenere, sia ai fini dei criteri di tassazione che dell'aliquota applicabile, alla stregua di cessioni di prodotti editoriali cartacei, a meno che non sia dovuto uno specifico corrispettivo per l'aggiuntivo servizio elettronico: in tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate al par. 4 del capitolo III della circolare n. 20/E del 18 maggio 2016, confermando quanto già riconosciuto riguardo ai libri cartacei contenenti codici di accesso nella circolare n. 23/E del 2014. Ne deriva che le anzidette cessioni di prodotti editoriali cartacei contenenti codici di accesso sono soggette ad IVA in base al regime speciale per l'editoria di cui all'art. 74, comma 1, lett. c), del d.p.r. n. 633, con applicazione dell'aliquota del 4 per cento.

⁷⁴ V., in tal senso, la risoluzione n. 186 del 30 settembre 2003 dell'Agenzia delle entrate.

Commissione europea una dichiarazione congiunta per sollecitare l'adozione per i libri elettronici della stessa aliquota IVA stabilita per quelli cartacei, in modo da superare "l'ingiustificata discriminazione fiscale nei confronti degli e-books". Una analoga richiesta è stata rivolta agli organi comunitari il 5 marzo 2015 dalla Federazione degli Editori Europei (FEP), dalla Federazione delle associazioni europee degli scrittori (EWC) e dalla Federazione europea e internazionale dei librai (EIBF), sottoscritta, per l'Italia, dal Presidente dell'Associazione Italiana Editori

La Commissione europea, anche tenendo conto di tali istanze, nell'ambito del già citato "piano d'azione sull'IVA" del 7 aprile 2016, ha riconosciuto che la differenza di aliquote tra i beni e i servizi fisici e digitali non riflette appieno le realtà attuali, non tenendo conto degli sviluppi tecnologici. Per risolvere questo mancato coordinamento la Commissione ha quindi reso noto che, entro la fine del 2016, nell'ambito della strategia per la realizzazione del mercato unico digitale⁷⁵, sarà presentata una proposta per garantire che le pubblicazioni *on line* possano usufruire delle stesse aliquote ridotte applicabili alle pubblicazioni cartacee.

5. L'aliquota IVA del 10 per cento per i servizi di "marina resort"

Il comma 365 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016, nel modificare l'art. 32, comma 1, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 2014, n.164⁷⁶, ha reso definitiva, con effetto del 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 ridotta del 10 per cento ai servizi resi ai turisti che usufruiscono di tali specifiche strutture portuali.

Per una migliore comprensione dei presupposti oggettivi e dell'ambito applicativo di questa disposizione, è opportuno richiamare, preliminarmente, la normativa previgente.

Con abbiamo già avuto occasione di rilevare⁷⁷, l'art. 32, comma 1, del decreto-legge n. 133 del 2014, al fine di rilanciare le imprese della filiera nautica e di ridurre il *gap* competitivo sfavorevole con i Paesi concorrenti del Mediterraneo – che applicano aliquote IVA inferiori a quella italiana del 22 per cento – aveva previsto⁷⁸ che, fino al 31

⁷⁵ COM (2015)192 *final* del 6 maggio 2015.

⁷⁶ Decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, art. 32, comma 1, nella stesura ora vigente: "A decorrere dal 1° gennaio 2016, le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato, secondo i requisiti stabiliti dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta".

⁷⁷ V. *news* del 18 settembre 2014.

⁷⁸ Decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, art. 32, comma 1, nella stesura originaria: "Al fine di rilanciare le imprese della filiera nautica, dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto e fino al 31 dicembre 2014, le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti

dicembre 2014, i servizi prestati dalle strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate negli spazi dei porti appositamente attrezzati (i "marina resort") dovessero assimilarsi a quelli prestati dalle strutture turistico-ricettive all'aperto (come, ad esempio, quelli resi dai campeggi): ai fini IVA l'effetto derivante da tale equiparazione era l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento ai servizi resi da tali strutture portuali.

Tale aliquota, infatti, è prevista, dal punto 120 della Tabella, parte terza, allegata al d.p.r. n. 633 del 1972, per le prestazioni rese ai clienti delle strutture turistico-ricettive⁷⁹. Fra tali strutture rientrano le strutture ricettive all'aperto, come i villaggi turistici, i campeggi, i campeggi nell'ambito delle attività agrituristiche, ecc.

L'efficacia dell'assimilazione in parola è stata successivamente prorogata, al 31 dicembre 2015, dal comma 237 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 ed è stata resa definitiva, come detto, dal 1° gennaio 2016, dalla legge di stabilità 2016.

E' anche da tener presente che la ricordata disposizione sui "marina resort" del decreto-legge n. 133 del 2014 aveva disposto che i requisiti che devono avere i "marina resort" affinché possano essere assimilati alle strutture ricettive all'aperto devono essere stabiliti da un decreto adottato dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo.

Con decreto 3 ottobre 2014⁸⁰, il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha, invero, individuato i requisiti minimi che devono avere le suaccennate strutture dei porti turistici affinché possano essere assimilate alle strutture ricettive all'aria aperta: tali requisiti sono riportati nell'allegato A al decreto⁸¹ e consistono, in sostanza, nell'esistenza di

all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato, secondo i requisiti stabiliti dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta".

⁷⁹ D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, Tabella parte terza, n. 120: (sono soggette all'aliquota del 10 per cento le) "prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217, e successive modificazioni".

⁸⁰ Pubblicato sulla G. U. n. 238 del 13 ottobre 2014.

⁸¹ Decreto 3 ottobre 2014, allegato A:

1. Posti barca

Area idonea ed attrezzata per consentire l'ormeggio in sicurezza ad un numero di unità da diporto non inferiore a sette

2. Impianti

Impianto di comunicazione e di allarme in caso di emergenza

Impianto elettrico con colonnine appositamente attrezzate

Impianto di illuminazione

Impianto idrico

Impianto di rete fognaria tradizionale o forzata

Impianto di prevenzione incendi ai sensi della vigente normativa

3. Servizi, attrezzature e impianti complementari

Vigilanza

Pulizia ordinaria delle aree comuni

Pulizia delle installazioni igienico-sanitarie

impianti, installazioni, servizi specifici e attrezzature di ristoro posti a disposizione dei suddetti utenti dei “marina resort”.

L'Agenzia delle entrate si è pronunciata in merito all'ambito applicativo della normativa in esame con la circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, individuando quali dei tanti servizi offerti dai porti turistici possono usufruire dell'aliquota IVA ridotta.

In tale occasione l'Agenzia ha, in primo luogo, precisato che *“rientrano fra le strutture ricettive all'aria aperta”,* cui fa riferimento la norma, *“i c.d. porti turistici con spazi destinati all'ormeggio in transito (cioè per l'affitto giornaliero e stagionale)”*. L'Agenzia ha poi chiarito come *“l'aliquota IVA ridotta nella misura del 10 per cento di cui al n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al decreto IVA – riferita alle prestazioni di alloggio in strutture ricettive – sia applicabile alle prestazioni di servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per la sosta e il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto, con esclusione dei servizi resi nell'ambito di contratti annuali per lo stazionamento dell'imbarcazione”*.

In sostanza, quindi, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, l'aliquota IVA ridotta si applica ai servizi, resi ai turisti, previsti in contratti di durata inferiore ad un anno, con esclusione quindi di quelli non relativi all'accoglienza temporanea dei turisti diportisti e di quelli previsti nei contratti annuali per lo stazionamento delle imbarcazioni.

Ciò chiarito riguardo ai presupposti soggettivi ed all'ambito applicativo della disposizione della legge di stabilità in materia di “marina resort”, è da rilevare, quanto alla sua concreta applicabilità, che essa è stata di recente oggetto di una dichiarazione di incostituzionalità.

La Corte Costituzionale, invero, con la sentenza n. 21 dell'11 febbraio 2016, ha dichiarato la parziale incostituzionalità dell'art. 32, comma 1, del decreto-legge n. 133 del 2014, come modificato dalla legge di stabilità 2016, per aver esso demandato *“la qualificazione dei “marina resort” come strutture turistico-ricettive all'aria aperta”* ad un decreto del Ministero dei Trasporti *“senza prevedere alcuna forma di coinvolgimento delle regioni”*, enti che invece hanno una specifica competenza in materia.

Secondo la Corte, infatti, la prerogativa di legiferare in materia turistica, e quindi anche sui porti turistici, spetta, in base al Titolo V della Costituzione, alle regioni.

Raccolta e smaltimento rifiuti solidi e pulizia appositi recipienti
Installazioni igienico-sanitarie di uso comune
Cassetta di Pronto soccorso ai sensi della vigente normativa
Erogazione acqua potabile
Attrezzatura di ristoro
4. Dotazioni e impianti nello specchio acqueo
Aspiratore acque nere di bordo”.

In sostanza, il profilo di incostituzionalità evidenziato dalla Corte riguarda il mancato coinvolgimento delle regioni nella definizione dei requisiti minimi che i “marina resort” devono rispettare per essere assimilati alle strutture turistiche ricettive all’aperto (da cui, peraltro, consegue l’applicazione dell’IVA al 10 per cento sulle prestazioni rese ai turisti che usufruiscono di tali strutture).

Secondo la Corte, infatti, la previsione contenuta nella norma, in quanto volta ad identificare una peculiare tipologia di strutture turistico ricettive, in specie quelle all’aria aperta, attiene alla materia del “turismo e industria alberghiera”, che appartiene alla competenza legislativa residuale delle regioni. Il mancato coinvolgimento di queste ultime, dunque, viola il principio costituzionale del riparto delle competenze tra Stato e regioni.

Ai fini, quindi, di una configurazione dei “marina resort” come strutture ricettive all’aperto che sia costituzionalmente legittima è necessario, ad avviso della Corte, che i requisiti minimi strutturali siano individuati, dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, previa intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano: tale Conferenza è da considerare il luogo di espressione ed insieme di sintesi degli interessi regionali e statali coinvolti.

A seguito dell’emanazione di tale sentenza sono sorti dubbi sull’efficacia delle norme oggetto della dichiarazione di incostituzionalità e, di conseguenza, dell’applicabilità dell’IVA con l’aliquota ridotta ai servizi offerti dai porti turistici.

A dissipare tali dubbi è opportunamente intervenuta l’Agenzia delle entrate che, con la circolare n. 20/E del 18 maggio scorso, ha chiarito che la sentenza in parola rientra tra le cosiddette “sentenze additive”, che, senza annullare la norma impugnata, aggiunge ad essa quella previsione che, in osservanza della Costituzione, avrebbe dovuto necessariamente essere presente sin dalla sua origine: nel caso di specie, la previsione dell’intervento dell’organismo deputato istituzionalmente alla composizione di interessi contrapposti tra lo Stato e le Autonomie locali, e cioè la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato e le Regioni.

La natura della sentenza della Corte (additiva e non abrogativa) comporta, ad avviso dell’Agenzia, che la normativa in oggetto conservi *“intatta la sua efficacia in ogni sua parte che non sia incompatibile con la modifica introdotta”*; peraltro, pur avendo la sentenza efficacia retroattiva, rimangono, inoltre, salvi – sempre secondo l’Agenzia – i diritti acquisiti ed i rapporti definitisi anteriormente alla sentenza⁸².

Il Direttore Generale

Micossi

⁸² Su richiesta di UCINA Confindustria Nautica, il decreto ministeriale del 3 ottobre 2014 che fissa i requisiti minimi dei “marina resort” è stato inviato alla Conferenza Stato-Regioni.