

La nuova formulazione dell'articolo 26 del decreto Iva sulle note di variazione e altre novità Iva

La Legge di Stabilità 2016 - L. 208/2015 - all'articolo 1, commi 126-127, modifica la disciplina delle note di variazione ai fini Iva riscrivendo l'articolo 26, D.P.R. 633/1972 e stabilendo diverse decorrenze in relazione a talune previsioni in esso contenute.

In particolare le novità riguardano:

- l'individuazione del momento di emissione della nota di variazione in diminuzione, in dipendenza dell'assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale, senza che sia necessario attendere l'infruttuosità della procedura;
- si prevede la facoltà di emissione della nota di variazione Iva in diminuzione nel caso di risoluzione contrattuale conseguente a inadempimento, relativa a contratti ad esecuzione continuata o periodica, con esclusione delle cessioni e prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

L'articolo 26 del decreto Iva opera una precisa distinzione tra le seguenti ipotesi che legittimano l'emissione di una nota di variazione in diminuzione:

1. verificarsi di una causa di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione (e simili) dell'operazione;
2. applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente;
3. assoggettamento del cessionario o committente ad una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria) o ad altra procedura di soluzione della crisi d'impresa quali l'accordo di ristrutturazione dei debiti ed piano attestato di risanamento;
4. procedura esecutiva individuale rimasta infruttuosa.

E' possibile effettuare la variazione in diminuzione dell'IVA entro i seguenti limiti temporali:

- entro il termine di un anno nelle ipotesi di cui alle precedenti lettere a) e b) e richiamate dal comma 2 dell'articolo 26, qualora si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti;
- senza alcun termine nell'ipotesi di cui alle lettere c) e d) richiamate dal comma 4 dell'articolo 26, pur nel rispetto dell'ordinario termine per l'esercizio del diritto alla detrazione stabilito dall'articolo 19 del decreto Iva.

Per quanto riguarda le nuove disposizioni introdotte, occorre porre attenzione alla decorrenza della stessa, essendovene alcune con decorrenza immediata ed altre differite al 2017.

In particolare, tra le disposizioni con **decorrenza immediata** possiamo individuare:

- per i contratti ad esecuzione continuata o periodica, la possibilità di emettere nota di variazione in diminuzione nel caso di risoluzione contrattuale dovuta a inadempimento del cessionario o committente (ad eccezione del caso in cui le parti abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni);
- la possibilità di emettere una nota di variazione da parte del cessionario o committente dell'operazione, laddove l'operazione sia assoggettata al meccanismo del *reverse charge*;
- la chiara definizione dei termini e le condizioni per effettuare la variazione nell'ipotesi di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Le disposizioni con invece **decorrenza differita** (a partire cioè dalle procedure concorsuali dichiarate successivamente al 31 dicembre 2016) sono quelle che:

- legittimano l'emissione di una nota di variazione Iva in diminuzione *"a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a una procedura concorsuale"* (articolo 26, comma 4, lettera a);
- consentono al cessionario o committente assoggettato alla procedura concorsuale di non registrare *"in aumento"* la nota di variazione emessa dal cedente o prestatore (articolo 26, comma 5).

ALTRE NOVITÀ IVA

Nuova aliquota Iva al 5 % per le cooperative sociali

Dal 01 gennaio 2016 debutta una nuova aliquota IVA che, nella misura del 5% e in aggiunta a quelle già esistenti, riguarda le prestazioni rese da cooperative sociali e loro consorzi nell'ambito socio-sanitario, assistenziale ed educativo in favore di categorie di persone maggiormente tutelate (anziani, minori, disabili psicofisici, ecc.). Pertanto, tutte le prestazioni da queste rese in esecuzione di contratti di appalto, di convenzione con soggetti terzi e quelle direttamente rese ai fruitori finali dei servizi non potranno più godere del precedente regime opzionale di esenzione previsto dall'art. 10 del D.P.R.633/1972. Quest'ultimo regime, invece, rimane in vigore solamente per le prestazioni che oggettivamente sono ricomprese nei numeri 18, 19, 20, 21 e 27-ter dell'art. 10 d.p.r. 633/72. Le cooperative non sociali e non onlus dovranno applicare l'iva ordinaria anche per le prestazioni rese direttamente ai fruitori del servizio anziché godere dell'esenzione.

Il legislatore italiano interviene mediante la legge di stabilità apportando due

cambiamenti di rilievo:

1. **L'introduzione di una nuova aliquota IVA pari al 5%** riservata alle cooperative sociali e loro consorzi con l'integrazione della Tabella A parte II del d.p.r. 633/1972 aggiungendo la Parte II - bis "1) *Le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27 ter) dell'art. 10 co. 1, d.p.r. 633/72, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso n. 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi.*"
2. **L'abrogazione del n. 41-bis, Tabella A, parte II del D.p.r. 633/1972** che consentiva alle cooperative sociali e loro consorzi di applicare l'aliquota IVA del 4% sulle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese direttamente o in esecuzione di contratti di appalto e di convenzione e conseguente abrogazione anche della possibilità per le stesse di optare per il regime di esenzione da IVA qualora si fosse rilevato di maggior favore.

Sotto il **profilo soggettivo** è facile comprendere come la platea dei soggetti autorizzati ad applicare la nuova aliquota ridotta sia ristretta alle sole cooperative sociali e loro consorzi a patto che le citate prestazioni (di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e dell'art. 10) siano rese a favore dei soggetti individuati dal numero 27-ter dell'art. 10 del testo Iva e non più nei confronti di quei soggetti indicati nell'abrogato punto 41 bis della tabella A, parte II. Rimangono escluse dall'agevolazione tutte le altre cooperative non sociali e non onlus che a partire dal 2016 non possono più applicare l'aliquota iva ridotta del 4% e nemmeno la nuova aliquota iva del 5%, ma sono tenute ad utilizzare l'aliquota ordinaria del 22 %, salvo che non si tratti di un'operazione oggettivamente esente ai sensi dell'articolo 10 d.p.r. 633/72.

Sotto il **profilo oggettivo** la nuova norma amplia l'ambito applicativo della nuova aliquota, prima confinata alle sole prestazioni socio-sanitarie e di assistenza domiciliare o ambulatoriale (numero 27-ter dell'art. 10 e punto 41-bis della tabella A, parte II) ed ora estesa anche alle generalità delle prestazioni sanitarie, di ricovero e di cura, didattiche ed educative (numeri 18), 19), 20), 21) dell'art. 10 d.p.r. 633/1972). A partire dal 2016 sono agevolate le seguenti prestazioni:

- Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona (...);
- Prestazioni di ricovero e cura (...) compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura (...);
- 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 (...), prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, (...) nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie (...);
- Le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili e case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù (...) comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;

- Le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale (...).

In merito al momento di decorrenza, le modifiche si applicano “*alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati*” **a partire dal 01 gennaio 2016**. Quindi, le cooperative sociali che concludono contratti di appalto o convenzioni entro il 31/12/2015, possono ancora scegliere alternativamente se applicare alle prestazioni rese l’aliquota Iva agevolata al 4 % oppure optare per il regime di esenzione. Dopo tale data, invece, per le prestazioni rese sulla base di contratti di appalto o convenzioni, ovvero rese direttamente, sono obbligate ad applicare l’aliquota iva al 5 %.

	Contratti di appalto o convenzioni		Prestazioni svolte direttamente	
	Normativa previgente	Dal 2016	Normativa previgente	Dal 2016
Cooperative sociali e loro consorzi	4% / opzione regime di esenzione	5 %	4% / opzione regime di esenzione	5 %
Cooperative generiche non onlus	22%	22 %	22 %	22 %

2. Estensione aliquota iva agevolata del 4 % per quotidiani e periodici in formato elettronico

Dal 2016 è stato esteso a tutti i prodotti elettronici diffusi elettronicamente l’applicazione dell’aliquota agevolata del 4 %. La previgente normativa introdotta con la legge di stabilità 2015 prevedeva l’applicazione dell’aliquota agevolata solo per le pubblicazioni identificate da codice ISBN diffuse mediante qualsiasi supporto fisico o elettronico, come ad esempio gli e-book, escludendo tutti le altre pubblicazioni editoriali prive del predetto codice ISBN. Ora, *l’agevolazione è concessa anche per i prodotti identificati con il codice ISSN (giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, e periodici diffusi on line)* indipendentemente dal tipo di supporto sul quale essi vengono prodotti (fisico o elettronico). Gli effetti della nuova misura consentono di ridurre i costi delle pubblicazioni on line, che fino al 31.12.2015 scontavano l’aliquota ordinaria iva del 22%.

3. Estensione del reverse charge ai consorzi

La legge di stabilità aggiunge un altro punto dopo la lettera a-ter) **dell’art. 17 co. 6 del decreto IVA, la lett. a-quater**), secondo cui il meccanismo dell’inversione contabile (c.d. reverse charge) si applica anche alle prestazioni di servizi rese dalle

imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura in regime di split payment. Le imprese che operano con gli enti pubblici sono obbligate ad emettere fattura con l'esposizione dell'iva, ma l'incasso avviene al netto dell'imposta perché quest'ultima è versata direttamente dal committente (ente pubblico). Per il consorzio, il concatenarsi del mancato incasso dell'imposta e la ricezione di fattura con iva da parte delle aziende consorziate, crea la generazione di un costante credito IVA che tenderà sempre ad aumentare con una corrispondente contrazione della liquidità che mette sotto tensione la gestione finanziaria. Nonostante il legislatore abbia previsto delle semplificazioni in materia di rimborsi e/o utilizzo del credito iva, non mancano di certo le complicazioni operative: limiti alle compensazioni, obbligo del visto di conformità, rispetto della tempistica per il rimborso, ecc. Per evitare o almeno ridurre tali difficoltà ai consorzi che agiscono prevalentemente con enti pubblici, il legislatore ha previsto l'applicazione del reverse charge alle prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio stesso.

L'efficacia di tale disposizione è, tuttavia, subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio.

4. Annullamento clausole di salvaguardia

Il legislatore disattiva e rivede gli aumenti delle aliquote Iva ordinaria e agevolata previsti, per gli anni 2016, 2017 e 2018 dalle precedenti leggi di stabilità. La misura trae origine dall'attivazione della clausola di salvaguardia inserita nella legge di stabilità 2014 (lg. 147/2013). Ora, mediante un intervento sistematico è stato abrogato quanto disposto con le precedenti normative prevedendo i seguenti incrementi:

- Per l'aliquota ordinaria un primo aumento di due punti percentuali a decorrere dall' 01.01.2017 (per una misura pari al 24%) e di un ulteriore punto percentuale a decorrere dall'01.01.2018 (per una misura pari al 25%)
- Per l'aliquota agevolata al 10 % un incremento di tre punti percentuali a decorrere dall'01.01.2017 (per una misura pari al 13 %).

Tipologia	Aliquote iva 2016	Aliquote iva 2017	Aliquote iva 2018
Aliquota ordinaria	22 %	24 %	25%
Aliquota agevolata	10 %	13 %	13 %

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti