

Sul regime IVA delle prestazioni di servizi rese dai Consorzi nei centri per l'immigrazione

The VAT system for the supply of services by consortia in immigration centres

di Anna Rita Ciarcia - 18 ottobre 2021

Abstract

Il contributo esamina l'applicabilità del regime agevolato IVA ai Consorzi di gestione dei centri per l'immigrazione, verificando i diversi orientamenti di prassi e la successione delle disposizioni nel tempo.

Parole chiave: IVA, centri per l'immigrazione, aliquota

Abstract

The contribution examines the applicability of the favor VAT system to "Consorti" (business association) of immigration centers, verifying the different guidelines of practice and the succession of rules over time.

Keywords: VAT, immigration centers, tax rate

SOMMARIO: 1. La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Trapani. - 2. Prestazioni didattiche ed esenzione da IVA. - 3. Prestazioni socio-sanitarie e applicabilità dell'aliquota agevolata.

1. La recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Trapani offre interessanti spunti di riflessione in merito al regime IVA da applicare alle prestazioni rese dai Consorzi nei centri di gestione per l'immigrazione.

Nel caso in esame, il Consorzio ricorrente aveva impugnato un avviso di accertamento con cui, principalmente e per quanto qui di interesse, veniva rettificato il regime IVA di alcune prestazioni rese dal Consorzio, riqualificandole come esenti da imposta con conseguente recupero dell'IVA assolta sugli acquisti. Da quanto esposto in fatto emerge che al Consorzio era stata affidata, con apposite convenzioni stipulate con uffici territoriali governativi, la gestione di centri per l'immigrazione, la quale includeva diversi servizi: il vitto, l'alloggio, la fornitura di generi di conforto di diverso tipo, l'abbigliamento, l'assistenza e l'intermediazione linguistica. Sulla base di contratti intercorsi con il Ministero del Lavoro, poi, il Consorzio avrebbe effettuato anche "prestazioni didattiche" per l'inserimento nel mondo del lavoro dei soggetti assistiti. Sui corrispettivi relativi a tali operazioni, il contribuente aveva applicato l'IVA con aliquota agevolata al 4%, in relazione alle prestazioni prettamente di

gestione del centro, e con aliquota ordinaria, in relazione alle prestazioni didattiche rese nei confronti del Ministero.

L'Amministrazione, con l'avviso in contestazione, aveva qualificato entrambe le categorie di operazioni come esenti da IVA e pertanto aveva recuperato ad imposizione l'IVA sugli acquisti, ritenuta indetraibile a fronte di prestazioni esenti.

La sentenza in esame accoglie il ricorso del contribuente, ritenendo entrambe le tipologie di prestazioni imponibili ai fini IVA, con conseguente detraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti.

Con riguardo alle prestazioni didattiche rese dal Consorzio, la Commissione afferma che non è applicabile alla fattispecie *de qua* l'esenzione IVA disposta dal legislatore per prestazioni educative e didattiche rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche Amministrazioni e tanto per assenza di un riconoscimento in capo al Consorzio per lo svolgimento di tali attività; si precisa, poi, che, in ogni caso, le prestazioni in esame, attinenti all'elaborazione di modelli, percorsi e piattaforme via web, sarebbero state effettuate nei confronti del Ministero e non di terzi soggetti (migranti) e pertanto non sarebbero riconducibili nel novero delle prestazioni oggetto di esenzione.

Con riguardo, invece, ai corrispettivi incassati per la gestione del centro immigrazione e in relazione ai quali, il Consorzio aveva applicato l'art. 41-*bis* della Tabella A, parte II, D.P.R. n. 633/1972, assoggettandoli all'aliquota del 4%, la Commissione non condivide la tesi dell'Ufficio relativa alla sussistenza dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 21, D.P.R. n. 633/1972 e questo perché tale norma dispone l'esenzione IVA per le prestazioni di brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili. Le prestazioni socio assistenziali rese dal Consorzio all'interno dei centri per l'immigrazione, invece, sarebbero contemplate da una norma specifica che prevede il trattamento IVA delle prestazioni socio sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore di anziani, inabili adulti, tossicodipendenti, malati di Aids, dei minori disadattati, migranti, senza fissa dimora e richiedenti asilo e che il regime IVA di tali prestazioni sarebbe stato preventivamente verificato dagli Enti pubblici nelle Convenzioni predisposte per l'affidamento della gestione, sicché il contribuente si sarebbe incolpevolmente affidato a tali determinazioni.

La questione è complessa e merita talune riflessioni per la specificità delle prestazioni oggetto di rettifica.

2. Dall'esposizione dei fatti in sentenza si deduce che l'Amministrazione ha contestato il regime IVA applicato dal contribuente a talune prestazioni rese da un Consorzio nei confronti del Ministero del Lavoro e derivanti dall'affidamento del servizio di elaborazione di modelli, percorsi e piattaforme via web, per agevolare l'inserimento nel mondo del lavoro dei migranti. L'Ufficio ha ritenuto tali prestazioni di natura didattica e, quindi, esenti da IVA in ragione del disposto del n. 20 dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972, relativo alle prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, con l'effetto di disconoscere le detrazioni relative agli acquisti.

La sentenza in commento non ha condiviso la ricostruzione amministrativa sottolineando due aspetti essenziali per l'applicazione delle esenzioni in esame: la necessaria presenza di un riconoscimento formale dell'Ente che eroga le prestazioni didattiche; la rilevanza dei soggetti destinatari delle prestazioni.

Il n. 20, del comma 1, dell'art. 10, prevede l'esenzione per *“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, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale”*. Tale norma trae origine dall'art. 132, lett. i) e j), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, che individua tra le operazioni che gli Stati membri esentano dall'imposta sul valore aggiunto: *“l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili”* e *“le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario”*. Il legislatore, europeo prima e nazionale poi, nell'individuare la fattispecie di esenzione dall'imposta, ha inteso agevolare, per evidenti finalità di ordine individuale e sociale, il fruitore dell'attività di istruzione (al quale non viene addebitata l'imposta sul valore aggiunto), purché impartita, nell'esercizio di attività d'impresa, da enti e privati, riconosciuti oggettivamente e soggettivamente idonei dallo Stato. E tanto allo scopo ultimo di favorire la promozione e lo sviluppo della cultura negli innumerevoli settori dell'arte, della scienza e della tecnica, che costituiscono oggetto di insegnamento. È significativa, in tal senso, l'espressione letterale utilizzata dalla norma e cioè *“prestazioni didattiche di ogni genere”*, la cui latitudine manifesta chiaramente la *ratio legis*.

Le norme richiamate, quindi, stabiliscono che l'esenzione *de qua* è riconosciuta alla duplice condizione che si tratti di *“prestazioni didattiche di ogni genere”* e che queste siano effettuate da imprese qualificabili come *“scuole riconosciute”*.

Ora, come noto, la costante giurisprudenza europea ha più volte chiarito che i termini delle esenzioni fiscali di cui all'art. 13, parte A, della Sesta direttiva, vanno interpretati in modo conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni, rispettando il principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA, di modo che l'interpretazione dei suddetti termini non privi tali esenzioni dei loro effetti: le suddette esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto europeo, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (CGE, 26 ottobre 2017, causa C-90/16; 16 ottobre 2008, causa C-253/07; 26 febbraio 2015, cause C-144/13, C-154/13 e C-160/13 e giurisprudenza ivi citata). Emerge, quindi, un'esigenza di uniformità nell'applicazione delle esenzioni IVA,

come linea guida nell'interpretazione dei requisiti richiesti dalla normativa, e la necessità di considerare che la loro previsione risponde sempre alla tutela di un interesse degno di particolare rilevanza (cfr. MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013; COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000). Sicché l'interpretazione dei termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto art. 13 non devono essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti, poiché l'interpretazione dei requisiti individuati dalla norma deve essere in ogni caso conforme agli obiettivi perseguiti dalle esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA (CGE, 28 novembre 2013, causa C-319/12). In quest'ottica, un'interpretazione particolarmente restrittiva della nozione di "prestazione didattica" rischierebbe di creare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA, in ragione del fatto che i regimi di insegnamento rispettivi degli Stati membri sono organizzati secondo modalità diverse, visto che l'assoggettamento all'IVA di una determinata operazione, ovvero l'esenzione di quest'ultima, non possono dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto nazionale (cfr. PROTO A.M., *Esenzioni Iva e inerzia del legislatore*, in *Rass. trib.*, 2011, 4, 1046 ss). Come chiarito dalla Corte di Giustizia UE (cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 28 novembre 2013, Causa C-319/12, punto 35), i servizi educativi e formativi in questione sono esentati solo se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato aventi finalità simili sempre che gli altri organismi, cioè gli organismi privati, soddisfino il requisito di perseguire finalità simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico.

Da tali orientamenti possono trarsi le indicazioni fondamentali alla luce delle quali orientare l'interpretazione e l'applicazione della normativa interna che, per l'appunto, non può discostarsi dalle linee guida elaborate in ambito europeo.

Il riconoscimento deve essere ricondotto alla prestazione didattica ed ha la funzione di verificare la sussistenza della "idoneità a svolgere una determinata attività d'insegnamento", cioè un certo tipo di prestazione avente caratteristiche sottoposte al vaglio dell'autorità competente. La norma, infatti, si riferisce ad "operazioni esenti", rendendo fin troppo palese come l'oggetto dell'esenzione sia l'attività, essendo indifferente l'operatore. L'attuale formulazione della norma esentativa indica poi genericamente le "pubbliche amministrazioni" come soggetti attivi del riconoscimento, sottolineando anche un'estensione dei soggetti legittimati al riconoscimento: non solo organi ministeriali, ma anche enti pubblici che siano semplicemente controllati dai primi.

Tale interpretazione della norma è stata recepita anche dalla stessa Amministrazione finanziaria, che ha più volte sottolineato che il concetto di "riconoscimento da parte di pubbliche amministrazioni" risulta oltremodo dilatato fino a potersi spingere ad annoverare, tra coloro i quali possono riconoscere, anche qualunque ente pubblico soggetto a vigilanza e controllo di organi della pubblica Amministrazione

tradizionalmente intesa (ris. min. 26 maggio 1978, n. 361426; ris. min. 30 dicembre 1993, n. III-7-551). In quest'ottica, l'Amministrazione ha anche chiarito che è irrilevante che il riconoscimento sia effettuato anziché dalla pubblica Amministrazione, da un Ente pubblico, sempre che a tale Ente siano state attribuite per legge le funzioni tecniche e amministrative già della pubblica Amministrazione stessa, sotto il controllo, la vigilanza e la direzione di un Ministero (ris. 18 settembre 2001, n. 129/E) e che il requisito del riconoscimento pubblico può essere considerato soddisfatto anche nel caso di finanziamento del progetto didattico o formativo da parte dell'Ente pubblico, costituendo, in sostanza, detto finanziamento, un riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere (ris. 3 agosto 2021, n. 52/E). La circ. 18 marzo 2008, n. 22/E aveva già precisato che l'art. 10 subordina l'applicazione dell'agevolazione fiscale dell'esenzione da imposta al verificarsi congiunto dei seguenti due requisiti: a) requisito oggettivo: le prestazioni devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale; b) requisito soggettivo: le prestazioni devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche Amministrazioni.

Ne consegue che il riconoscimento deve ritenersi sussistente ogni qual volta l'attività didattica sia esercitata sotto il controllo e la vigilanza della pubblica Amministrazione (ris. 17 marzo 2003, n. 65/E) e il provvedimento con cui viene riconosciuta la prestazione didattica assume rilevanza determinante al fine di beneficiare dell'esenzione.

In assenza di una forma di controllo formalizzata in un provvedimento di riconoscimento non è possibile ravvisare una fattispecie di esenzione.

Nel caso di specie, in assenza di un formale riconoscimento delle prestazioni rese dal Consorzio non poteva ravvisarsi l'ipotesi di esenzione in parola, peraltro essendo equivoca la stessa definizione delle prestazioni esaminate come didattiche, atteso che oggetto delle prestazioni erano elaborazioni di modelli occupazionali, percorsi e piattaforme via web.

Infine va considerato che la *ratio* dell'esenzione, individuata in una agevolazione per i fruitori dell'attività di istruzione, induce ad escludere dall'ambito applicativo della norma le prestazioni pure a contenuto didattico rese su incarico di terzi, diversi dai destinatari finali dell'attività stessa: nel caso in esame, le prestazioni rese dal Consorzio erano state concordate con il Ministero del Lavoro che versava il relativo corrispettivo. Sul tema delle prestazioni didattiche erogate da enti del Terzo settore, la stessa Amministrazione (circ. 11 maggio 2015, n. 20/E) ha evidenziato che, per le attività svolte in convenzione con la pubblica Amministrazione, nel caso in cui l'erogazione di denaro operata dall'Amministrazione avvenga nell'ambito di uno schema negoziale, il rapporto che si instaura tra l'Amministrazione concedente e l'organismo di formazione aggiudicatario assume una causa tipica, la funzione sinallagmatica tra le somme erogate dalla parte pubblica e i servizi forniti dal soggetto privato, diretti a soddisfare gli interessi dell'Amministrazione: le somme erogate dalla parte pubblica costituiscono allora il corrispettivo e, quindi, la controprestazione, del

servizio affidato all'Ente aggiudicatario, derivandone, pertanto, la rilevanza dell'operazione ai fini dell'IVA. Tanto conferma l'assoggettabilità ad IVA di tali operazioni.

3. La sentenza interviene anche in merito all'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 21, D.P.R. n. 633/1972 ai corrispettivi relativi alla gestione del centro immigrazione, affermando espressamente che tale norma dispone l'esenzione IVA per le prestazioni di brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili e non sarebbe applicabile alle prestazioni socio assistenziali rese dal Consorzio all'interno dei centri per l'immigrazione. Detti centri sono attivati su tutto il territorio nazionale a seguito di procedure di gara a evidenza pubblica, all'esito delle quali sono sottoscritte apposite convenzioni con i soggetti affidatari dei servizi di accoglienza.

L'attività esercitata nei predetti centri di accoglienza risulta complessa e comprende una serie di servizi dall'accoglimento, al disbrigo delle pratiche amministrative, di assistenza generica alla persona (fra cui l'assistenza legale, sociale e psicologica, l'erogazione dei pasti, il servizio di pulizia), di assistenza sanitaria nonché il servizio di distribuzione dei beni quali vestiario, per l'igiene personale, ecc. I predetti servizi di gestione vengono affidati a soggetti di diverse tipologie che possono essere: società commerciali, associazioni temporanee di impresa, Onlus e associazioni di volontariato, cooperative sociali, enti pubblici.

Tali prestazioni sono contemplate da una norma specifica, l'art. 41-*bis* della Tabella A, parte II, D.P.R. n. 633/72, che, nella disciplina originaria, prevedeva, con riguardo alle cooperative sociali e loro consorzi, l'applicabilità dell'aliquota al 4% per le *“prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale”* (con L. 28 dicembre 2015, n. 208 l'aliquota è stata poi portata al 5%).

Sulla portata applicativa di tale norma, il legislatore stesso ha chiarito, con norma di interpretazione autentica (art. 1, comma 331, L. n. 296/2006), che vanno incluse nel novero di tali prestazioni anche quelle di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-*ter*) dell'art. 10, comma 1, D.P.R. n. 633/1972: le prestazioni socio assistenziali rese all'interno di centri per l'immigrazione sono contemplate dal n. 27-*ter* dell'art. 10, comma 1, ove si prevede il trattamento IVA delle *“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, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica,*

previste all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale”.

Dal combinato disposto delle due norme emerge, quindi, che il legislatore ha stabilito in via generale l'esenzione da IVA delle prestazioni socio assistenziali rese nei confronti dei migranti e l'assoggettamento ad IVA ridotta al 4% nell'ipotesi in cui tali prestazioni siano effettuate da cooperative sociali e consorzi: è lo stesso legislatore ad aver chiarito con norma di interpretazione autentica che per le prestazioni rientranti nel n. 27-ter dell'art. 10 si applica l'art. 41-bis, quando effettuate da cooperative sociali e consorzi. In altri termini, il legislatore ha chiaramente sussunto nella fattispecie dell'art. 41-bis il disposto di cui al n. 27-ter e la categoria dei destinatari ivi espressamente previsti.

Sull'interpretazione della suddetta disposizione, l'Amministrazione è intervenuta dapprima con la circ. 15 luglio 2016, n. 31/E, la quale precisava che, a seguito delle modifiche normative operate dalla L. n. 208/2015, le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative di cui ai numeri da 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, rese da cooperative sociali, sia direttamente sia in forza di convenzioni e contratti di ogni genere, nei confronti delle categorie di soggetti elencati dallo stesso n. 27-ter), sono da assoggettare all'aliquota IVA del 5% (senza possibilità di optare per l'esenzione). Successivamente, con la ris. 27 settembre 2018, n. 74/E, l'Amministrazione ha chiarito che tali attività ricadono nell'ambito di applicazione delle disposizione di cui all'art. 10, n. 21), D.P.R. n. 633/1972, ma che *“nel caso in cui il servizio sia affidato a una cooperativa sociale o un loro consorzio - in virtù di quanto disposto dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 - è stabilito che, a decorrere dal 1 gennaio 2016, per i contratti stipulati dalla medesima data si applica l'IVA nella misura ridotta del 5 per cento, ai sensi della parte II-bis, della tabella A, allegata al citato d.P.R. n. 633 del 1972, la quale prevede che “le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore di soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi sono soggetti all'aliquota IVA nella misura del 5 per cento”.* In tali ipotesi, inoltre si ricorda che affinché possa trovare applicazione l'aliquota del 5 per cento, le cooperative sociali e loro consorzi dovranno effettuare, sia direttamente sia indirettamente tramite convenzioni e/o contratti in genere, le predette prestazioni nei confronti di soggetti espressamente elencati nel numero 27-ter del medesimo articolo 10, tra cui sono riconducibili *“le persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo”*, quindi è necessario, stante il dettato normativo, che detti requisiti coesistano contestualmente in capo al beneficiario (cfr. risoluzione n. 238/E del 26 agosto 2009)”.

Infine, con la Risposta all'interpello n. 240 del 15 luglio 2019, riferita ad una cooperativa sociale che esercitava, tra le altre, attività di “convitto” e attività di “formazione” rivolto a migranti, in prevalenza minori non accompagnati, per la quale si richiedeva di verificare il corretto trattamento IVA delle prestazioni socio assistenziali, l'Amministrazione ha chiaramente affermato che tali prestazioni sono assoggettabili ad IVA con aliquota ridotta al 5% (con L. n. 208/2015 l'aliquota

prevista era del 5%), di modo che sia garantito agli enti che le finanziano il diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, assolta a monte sugli acquisti di beni e servizi necessari all'espletamento delle medesime prestazioni.

Il ragionamento espresso dall'Amministrazione si palesa contraddittorio in merito all'inquadramento oggettivo delle prestazioni, in apice della ris. n. 74/E/2018 ricondotte al n. 21 dell'art. 10 e successivamente al n. 27-ter della stessa norma, pur se correttamente orientato al riconoscimento dell'aliquota ridotta per le prestazioni socio assistenziali erogate da cooperative sociali o consorzi. Detto riconoscimento viene, tuttavia, limitato a partire dal 1° gennaio 2016, data di entrata in vigore della L. n. 208/2015 ritenendo innovativa la disposizione nella parte in cui specifica che l'aliquota ridotta al 5% (e non più al 4%) si applica alle prestazioni “*di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore di soggetti indicati nello stesso numero 27-ter)*”.

Tale limitazione non sembra giustificabile atteso che la specificazione dei soggetti indicati nel n. 27-ter ha valenza puramente interpretativa e questo perché i soggetti indicati in tale numero sono già compresi nella dizione “*prestazioni di cui al n. 27-ter)*”, specificamente qualificate come prestazioni socio assistenziali rese nei centri per l'immigrazione.

Del resto, la L. n. 208/2015 era intervenuta per modificare l'ammontare dell'aliquota ridotta, passata dal 4% al 5%, e non vi è ragione alcuna per differenziare il trattamento delle prestazioni oggetto della disciplina solo per effetto del mutamento dell'aliquota: le prestazioni socio assistenziali rese nei centri migranti e ricomprese nel n. 27-ter dell'art. 10 sono quindi da assoggettare a tali aliquote per il solo fatto di essere rese da cooperative sociali o consorzi.

E del resto, a ragionar diversamente si verificherebbe un'ingiustificata disparità di trattamento sulle medesime prestazioni poste in essere dagli stessi soggetti, cooperative sociali e loro consorzi, in ragione del mutamento quantitativo dell'aliquota e discriminando di fatto il trattamento tributario per i migranti: il regime normativo è stato previsto per le prestazioni dei consorzi erogati a destinatari “fragili”, nei quali sono inclusi anche i migranti per il rinvio contenuto nell'art. 41-bis all'art. 10, n. 27-ter.

Ne consegue che, se le prestazioni socio assistenziali sono rese a favore dei migranti da parte dei consorzi, come nel caso in esame, non si applica l'esenzione IVA prevista dal n. 27-ter dell'art. 10, ma l'aliquota ridotta disposta per i consorzi e le cooperative sociali.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BOFFANO S., *L'Iva quale “tributo-cenerentola” della riforma del terzo settore*, in questa *Rivista*, 2 giugno 2020

COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000

MANFREDONIA M. - PETTINACCI J., *Iva sulle prestazioni socio-sanitarie e assistenziali nel terzo settore: il destino di onlus e imprese sociali*, in *Il fisco*, 2019, 24, 2347 ss.

MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013

MONTANARI F., *Gli enti del terzo settore (ETS) nel sistema dell'iva: profili soggettivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 371 ss.

PROTO A.M., *Esenzioni Iva e inerzia del legislatore*, in *Rass. trib.*, 2011, 4, 1046 ss.