

### ***Risposta n. 251***

***OGGETTO: Servizi di gestione convitto - Regime IVA - Articolo 10, comma 1, n. 20) del DPR 26/10/1972, n. 633 - Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

#### **QUESITO**

Il “*Consorzio Alfa*” (di seguito anche “*Società*”) è risultata aggiudicataria di una gara di appalto indetta dalla Provincia Beta (di seguito, “*Provincia*”) per il servizio di gestione dei convitti “*Gamma*” e “*Omega*” del Comune “*X*”.

In base alla Legge Provinciale n. 7 del 1974, la *Provincia* si pone l'obiettivo di assicurare una reale uguaglianza di opportunità educative, attraverso l'eliminazione dei condizionamenti di ordine economico e sociale che ostacolano l'effettivo adempimento dell'obbligo scolastico, nonché di garantire ai capaci e meritevoli, anche se privi di mezzi, il raggiungimento dei gradi più alti degli studi. Per il raggiungimento di questi obiettivi, l'Amministrazione provinciale attua diversi interventi, tra i quali la messa a disposizione degli studenti, ai sensi dell'art. 16-*bis* della sopracitata legge, di servizi abitativi, anche in forma di convitto, sia attraverso la gestione diretta che tramite l'affidamento a terzi attraverso gare di appalto.

L'oggetto del contratto di appalto, di cui è risultata aggiudicataria la *Società*, riguarda la gestione dei predetti convitti e comprende, oltre la pensione

completa per tutti i convittori, una serie di servizi, quali, ad esempio (cfr. articolo 2, “*Caratteristiche del servizio di gestione*”, del Capitolato tecnico):

- il “*sostegno pedagogico qualificato e sostegno per i compiti scolastici ed attività ricreative adatte all'età dei convittori*” [articolo 2, comma 2, lettera b)];
- “*la gestione dell'iscrizione per i successivi anni scolastici*” [articolo 2, comma 2, lettera c)];
- “*uno scambio di informazioni con le scuole ed i genitori per quanto riguarda l'evoluzione personale e scolastica*” [articolo 2, comma 2, lettera f)];
- “*un'adeguata formazione del personale*” [articolo 2, comma 2, lettera g)].

L'esecuzione del contratto ha avuto inizio il 1° novembre 2018 e terminerà il 31 ottobre del 2020 (cfr. articolo 4 del contratto di appalto). La durata è prorogabile per un massimo di 12 mesi (cfr. articolo 3 del Capitolato tecnico).

Il corrispettivo contrattuale è stato determinato sulla base del “*costo mensile singolo per alunno*” (stimato in euro 680,00), soggetto a ribasso in sede di gara. Una quota di tale costo (pari ad euro 380,00 al mese) è pagata direttamente dagli alunni all'affidatario (*ie.* società istante) “*per nove mesi durante ogni anno scolastico (...). La restante parte del costo mensile per alunno (corrispondente alla differenza tra il costo pro-capite risultante dal ribasso offerto in sede di gara e la quota a carico degli alunni di euro 380,00) verrà corrisposta dall'ente committente (ndr. la Provincia) dietro presentazione di fattura (...)*” (cfr. articolo 9S dello Schema di contratto, parte speciale).

La *Provincia*, inoltre, si impegna a mettere a disposizione della *Società* “*a titolo gratuito, locali, impianti, arredi, attrezzature*” (cfr. articolo 4 del Capitolato tecnico).

Ciò posto, la *Società* chiede di chiarire se il corrispettivo previsto dal contratto di appalto, stipulato con la *Provincia* possa essere assoggettato al regime di esenzione dall'IVA di cui all'art.10, comma 1, n. 20) del d.P.R. n. 633

del 1972, sia per la quota di retta a carico dello studente sia per la parte a carico della *Provincia*.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La *Società* intende applicare l'aliquota IVA propria dei servizi offerti, in quanto non esisterebbe dal punto di vista giuridico quel “nesso istituzionale” tra il soggetto che eroga le prestazioni didattiche e quello che fornisce le prestazioni accessorie, come richiesto dalla Circolare 10 agosto 1994, n. 150 - punto 2 (“*Operazioni esenti relative a prestazioni educative e didattiche*”).

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si fa presente che – in relazione alla medesima questione interpretativa oggetto della presente istanza – è stato presentato analogo interpello dalla medesima *Provincia*, nella qualità di stazione appaltante del servizio di gestione dei convitti “*Gamma*” e “*Omega*”.

Ciò premesso, in linea generale, si evidenzia che il regime di esenzione dall'IVA, previsto dall'articolo 10, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, trae origine dall'articolo 132, lettera *i*), della direttiva n. 112 del 28 novembre 2006, in ragione del quale viene stabilita l'esenzione da IVA per i servizi di “*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 (...)*”.

In applicazione della citata disposizione comunitaria, l'art. 10, n. 20), del d.P.R. 633 del 1972 prevede che sono esenti dall'IVA “*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 o 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”.*

Come più volte ribadito dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (cfr., le sentenze: del 14 giugno 2007, procedimento C-434/05 e del 10 settembre 2002, procedimento C-141/00), le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate restrittivamente, poiché costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Conseguentemente, il trattamento agevolato deve trovare applicazione ai soli casi elencati e descritti in modo particolareggiato dalla normativa eurounitaria.

Nello specifico, per quanto riguarda l'esenzione ai fini IVA prevista dall'articolo 10, n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972, si evidenzia che tale regime risulta applicabile non solo quando le prestazioni relative all'alloggio ed al vitto sono rese dallo stesso soggetto che eroga l'attività didattica ma anche quando non vi sia coincidenza tra tali soggetti.

In tali ipotesi, tuttavia, come si evince dal tenore letterale della disposizione *de qua* e come, peraltro, già evidenziato nella prassi, al fine di esentare da IVA le prestazioni accessorie indicate dall'articolo 10, n. 20), sopra citato – tra le quali sono ricomprese anche quelle di vitto ed alloggio – *“non è sufficiente l'esistenza di un rapporto convenzionale tra l'organismo che eroga le prestazioni didattiche (ed educative) e quello che fornisce le citate prestazioni accessorie, essendo, invece, necessario un nesso istituzionale tra detti organismi tale da assicurare un legame finalizzato al conseguimento di obiettivi funzionalmente coordinati”* (così, Circolare 10 agosto 1994, n. 150).

In linea con tale interpretazione, la stessa Corte di Cassazione – nello statuire, ancor prima dell'adozione della norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 2-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, che il regime di

esenzione IVA in esame si applica anche alle prestazioni di vitto e alloggio rese dagli enti per il diritto allo studio universitario istituiti dalle Regioni - ha chiarito che:

- *“a differenza delle disposizioni di esenzione di cui ai nn. 19 e 21 dell’articolo 10 del d.P.R n. 633 del 1972, la disposizione di cui al n. 20 del medesimo articolo prevede, in relazione alle prestazioni accessorie (nella specie, si trattava di vitto ed alloggio), la possibilità che le stesse non vengano erogate dallo stesso soggetto (istituti di istruzione, scuole) che esegue la prestazione "principale" (attività didattica), ponendo, tuttavia, in tal caso, come condizione indispensabile per l’applicazione dell’esenzione IVA, la sussistenza di un nesso di strumentalità qualificato giuridicamente come "annessione", "dipendenza" o "collegamento funzionale". Nella fattispecie oggetto di interpello, la Società istante non può definirsi come un’istituzione annessa o dipendente dalle scuole pubbliche della Provincia, frequentate dagli alunni dei convitti in parola;*
- *il “collegamento funzionale”, al quale fa riferimento “la norma di esenzione fiscale, deve ricercarsi sul piano delle concrete modalità di svolgimento delle attività, potendo ravvisarsi nel caso in cui la prestazione di tipo accessorio, pur se eseguita da soggetto giuridico distinto da quello che eroga la prestazione principale, si relazioni a quest’ultima o mediante un nesso di derivazione necessario (secondo uno schema procedimentale per cui in assenza dell’attività accessoria non è dato espletare la prestazione principale), ovvero, mediante forme di coordinamento, attuate secondo moduli organizzativi non occasionali, diretti a realizzare la convergenza delle prestazioni accessorie e principali verso la realizzazione di un risultato comune”.*

Alla luce di tale quadro normativo e dell’interpretazione che di esso è stata fornita sia dalla richiamata giurisprudenza di legittimità che dai documentati di prassi citati (cfr. Circolare 10 agosto 1994, n. 150), risulta evidente che l’assoggettamento al regime di esenzione IVA delle prestazioni di vitto e alloggio

rese dalla *Società* presuppone – una volta esclusa l'ipotesi di “*annessione*” e “*dipendenza*” – la necessità di individuare un “*collegamento funzionale*” tra la società istante e le scuole pubbliche della *Provincia*.

Al riguardo, in linea con quanto chiarito dalla sentenza della Cassazione sopra richiamata, ai fini dell'individuazione di tale collegamento funzionale, è necessario tener conto dell'assetto organizzativo, dei fini istituzionali del soggetto che eroga le prestazioni di vitto e alloggio, nonché delle specifiche modalità di svolgimento delle attività aventi per oggetto l'erogazione di tali servizi.

In materia, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, al fine di esentare da IVA le prestazioni accessorie in parola (indicate nel più volte richiamato articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972), non è sufficiente l'esistenza di un rapporto convenzionale tra l'organismo che eroga le prestazioni didattiche (ed educative) e quello che fornisce le citate prestazioni accessorie, essendo, invece, necessario un nesso istituzionale tra detti organismi tale da assicurare un legame finalizzato al conseguimento di obiettivi funzionalmente coordinati (circolare 10 agosto 1994, n. 150).

Nel caso di specie, tra la *Provincia* e la *Società* viene ad instaurarsi un rapporto contrattuale mediante il quale i servizi relativi alla gestione dei predetti convitti verranno forniti dalla società istante, in favore dei convittori, con una propria organizzazione, di beni e mezzi, autonoma rispetto a quella delle scuole pubbliche dagli stessi frequentate, dietro pagamento di un corrispettivo, definito nel bando di gara, che comprende una retta a carico del convittore e una quota a carico della *Provincia*.

Dalla lettura della documentazione prodotta, tuttavia, non è possibile ravvisare la sussistenza, tra le predette parti, di uno specifico nesso istituzionale finalizzato al conseguimento di obiettivi funzionalmente coordinati, a cui fa riferimento la citata circolare n. 150 del 1994, tale da rendere le prestazioni rese dalla società istante, strettamente connesse all'attività didattica fornita dalle scuole pubbliche frequentate dai convittori. In proposito, dall'esame di quanto

contenuto nella documentazione integrativa presentata dalla società istante emerge, tra l'altro, che:

- tra i componenti degli organi collegiali della *Società* non figurano né i rappresentanti della *Provincia* né delle scuole che frequentano i convittori;
- la *Società* svolge diverse attività tra le quali è compresa anche quella di gestione di convitti e tale attività, peraltro, non costituisce, sulla base del volume d'affari realizzato, l'attività prevalente.

Sulla base di quanto evidenziato, si ritiene, in conformità a quanto indicato dalla *Società* istante, che le prestazioni in oggetto non possano beneficiare del regime di esenzione di cui al predetto articolo 10, primo comma, n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972 e, conseguentemente, il corrispettivo spettante all'affidatario, (rette mensili corrisposte dai convittori e quota a carico della *Provincia*) per la gestione dei convitti di cui sopra, risulta imponibile ai fini IVA.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

*Firmato digitalmente*