

Risposta n. 388/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Articolo 10, n. 20), n. 21) e n. 27-ter) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Gestione di servizi e attività socio-formative da parte di una Srl che si propone di acquisire la qualifica di impresa sociale.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Regione istante (di seguito, "Regione") rappresenta di aver proceduto all'affidamento della "Gestione dei servizi e delle attività socio-formative" di un istituto scolastico "XXX" (di seguito "Istituto" o "Convitto"), per il triennio 2020-2023, da erogarsi a beneficio di utenti videolesi in regime di convitto e semiconvitto, giusto contratto di servizio stipulato con un Raggruppamento Temporaneo di Imprese (RTI) interamente composto da cooperative sociali di cui alla legge n. 389 del 1991, e nello specifico costituito da un Consorzio di Cooperative sociali in qualità di mandatario e da una cooperativa sociale in qualità di mandante.

L'istante rappresenta che le prestazioni dedotte in contratto consistono precipuamente in attività socio-formative, sportive e laboratoriali, svolte in favore di soggetti con disabilità sensoriale (non vedenti e ipovedenti) in modalità residenziale e semi-residenziale. Le prestazioni vengono erogate dai soggetti costituenti il RTI

all'interno del Convitto.

Come risulta nel contratto allegato in sede di documentazione integrativa presentata in data 19 marzo 2021, l'istante ha affidato al RTI la predetta gestione dei servizi e delle attività socio-formative per il triennio 2020-2023, per non vedenti e ipovedenti, in regime di convitto e/o semiconvitto, alle attività socio-formative, sportive e laboratoriali dell'Istituto ovvero alle sole attività laboratoriali. In particolare, dette attività consistono nella predisposizione, definizione e gestione di piani socio-formativi individuali, che devono prevedere: attività di tutoraggio, attività ginniche sportive ed agonistiche, attività laboratoriali, attività per il tempo libero, assistenza materiale continuativa e infermieristica di base; accoglienza e alloggio, fornitura di pasti e servizio di trasporto.

Successivamente all'aggiudicazione della gara, il RTI, ai fini della gestione dei servizi, ha comunicato l'intenzione di costituire una società di scopo (segnatamente, una società a responsabilità limitata) che si propone di acquisire la qualifica di "impresa sociale" ai sensi e per gli effetti del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, configurandosi, di conseguenza, quale ente del terzo settore, ai sensi e per gli effetti del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

L'istante ha, tuttavia, palesato perplessità in merito all'operazione segnalata, strettamente correlata ad un potenziale mutamento del regime dell'Imposta sul Valore Aggiunto applicabile.

L'aggiudicatario, in replica, ha testualmente specificato che *"la costituenda società di scopo impresa sociale, ai sensi del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, sarebbe a tutti gli effetti un Ente del Terzo Settore, ai sensi del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, art. 4, comma 1, iscritta al Registro Unico del Terzo Settore, come da DM Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 106/2020, art. 3, comma 1, punto d), con la possibilità di procedere alla fatturazione in esenzione da Iva. Difatti, le prestazioni oggetto dell'affidamento rientrano in quelle previste dal comma 20, nonché dal comma 21 e dal comma 27 ter dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972"*,

con la conseguenza che nessun aggravio di spesa graverebbe sull'Amministrazione regionale.

Ciò premesso, l'istante chiede se, ai fini della gestione dei servizi ed attività oggetto del contratto di servizio (attività socio-formative a beneficio di utenti videolesi in regime di convitto e semiconvitto) la costituzione da parte del RTI aggiudicatario (costituito da un Consorzio di Cooperative sociali e da una Cooperativa sociale) di una società a responsabilità limitata in quanto "*impresa sociale*" comporti un mutamento della disciplina IVA applicabile e, soprattutto, in quali termini.

In particolare, come specificato in sede di documentazione integrativa presentata in data 19 marzo 2021, attualmente le prestazioni erogate dal RTI sono rese e fatturate con l'aliquota Iva del 5%.

Inoltre, in sede di documentazione integrativa il RTI ha precisato che i soggetti prestatori delle attività socio-formative in questione non hanno ottenuto altro riconoscimento o finanziamento pubblico, eccetto quello derivante dall'aggiudicazione della gara d'appalto oggetto di quesito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 10 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai numeri 20), 21) e 27- ter), come da ultimo modificato dall'articolo 89, comma 7, lettera b), del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, prevede l'esenzione dall'Iva per:

«20) 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. Le prestazioni di cui al periodo precedente non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1;

21) 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 per la 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;

27-ter) 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, 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».

Le parole «*e da enti del Terzo settore di natura non commerciale*» sono state così modificate dall'articolo 89, comma 7, lettera b), del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117("Codice del Terzo settore", in breve "CTS"), che, come previsto dall'articolo 104, comma 2, dello stesso decreto legislativo, in quanto rientrante tra le disposizioni del titolo X, si applica «*agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del*

periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro».

Pertanto, la predetta modifica al precedente tenore letterale dell'articolo 10 troverà applicazione a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS, vale a dire a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea - prevista per talune disposizioni fiscali del medesimo Codice - e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, la cui istituzione è stabilita dal medesimo CTS.

Dunque, sino al termine di cui al citato articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore, l'ambito soggettivo di applicazione del regime di favore di cui al citato articolo 10, come successivamente modificato, resta quello che prevede l'esenzione delle citate prestazioni rese da Onlus iscritte nella relativa Anagrafe.

Inoltre, alle prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi, anche se qualificate come Onlus di diritto ai sensi dell'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, si applica l'aliquota Iva del 5%.

Pertanto, correttamente è stata applicata l'aliquota del 5% alle prestazioni oggetto del contratto in esame, svolte da RTI composto da una Società Cooperativa sociale e da un Consorzio di Cooperative sociali.

Con riferimento, invece, alla circostanza che il RTI intenda costituire una società di scopo (segnatamente, una società a responsabilità limitata) che si propone di acquisire la qualifica di "impresa sociale" ai sensi e per gli effetti del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, si osserva quanto segue.

Con riguardo all'esenzione prevista dal sopra citato articolo 10, n. 21), del d.P.R. n. 633 del 1972, è stato più volte ribadito nella prassi che tale norma ha natura oggettiva, nel senso che il regime di esenzione si applica alle prestazioni ivi indicate non avendo rilievo la natura giuridica del soggetto che le effettua (cfr., tra le altre, risoluzione 8 gennaio 2002, n. 1/E; 16 marzo 2004, n. 39/E; 9 aprile 2004, n. 60/E; 25

novembre 2005, n. 164/E).

In vari documenti di prassi è stato, inoltre, precisato che l'esenzione presuppone la gestione globale delle strutture ivi indicate e che a tale regime sono da assoggettare anche le prestazioni rese da terzi, ancorché distintamente specificate, nell'ipotesi in cui caratterizzano nella loro interezza e sostanzialità la gestione globale di una casa di riposo (cfr. risoluzione 8 gennaio 2002, n. 1/E e risoluzione 16 marzo 2004, n. 39/E).

In particolare, come specificato nella risoluzione n. 39/E del 16 marzo 2004, tale ipotesi, ad esempio, si verifica nel caso in cui la titolarità del servizio rimane in capo al soggetto appaltante che svolge esclusivamente un'attività di controllo ed indirizzo a garanzia della qualità e dell'interesse collettivo.

Il regime di esenzione si applica indipendentemente dalla modalità di effettuazione delle suddette prestazioni, ovvero sia allorquando le stesse siano rese direttamente al committente beneficiario del servizio sia se svolte nell'ambito di un contratto con un committente terzo, conservando o meno quest'ultimo la titolarità del servizio.

Con diversi documenti di prassi (in tal senso, risoluzione 12 giugno 2002, n. 188/E, risoluzione n. 164/E del 2005, risoluzione n. 74/E del 27 settembre 2018 e risoluzione n. 77/E del 16 ottobre 2018) è stato anche chiarito che l'elencazione presente nella medesima disposizione non è tassativa e, al contempo, è stato precisato che le prestazioni rese da organismi simili sono esenti quando con le stesse si assicura l'alloggio in via primaria - eventualmente in combinazione con altre prestazioni considerate di fatto accessorie alla prestazione principale - a persone che per il loro *status* sono bisognose di protezione, assistenza e cura.

Dal contratto allegato emerge che solo alcune delle prestazioni ivi previste soddisfano i requisiti richiesti dalla disposizione in esame, vale a dire solo quelle che si svolgono in modalità residenziale ed in regime di convitto, dal momento che tali prestazioni includono anche il servizio di alloggio, oltre che le prestazioni a queste accessorie (socio-formative, di vitto, di trasporto, di assistenza).

Infatti, con tale contratto (cfr. articolo 3) *"la Regione affida al RTI, che accetta, l'esecuzione del servizio denominato "Gestione dei servizi e delle attività socio-formative dell'Istituto XXX" per non vedenti e ipovedenti in modalità residenziale e semiresidenziale che partecipano, in regime di convitto e/o semiconvitto, alle attività socio-formative, sportive e laboratoriali dell'Istituto "XXX" ovvero alle sole attività laboratoriali"*.

Pertanto, si ritiene che solo alle predette prestazioni svolte dall'impresa sociale nell'Istituto possa applicarsi l'esenzione Iva di cui al citato n. 21), e nei limiti del relativo corrispettivo che dovrà essere specificamente evidenziato nel contratto e separato rispetto a quello relativo alle attività svolte in modalità semiresidenziale ed in regime di semiconvitto.

Tali ultime prestazioni, svolte in modalità semiresidenziale ed in regime di semiconvitto, invece, saranno fatturate secondo il regime proprio delle stesse, e dunque in regime di esenzione Iva ove rientrino in altre fattispecie previste dal citato articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento, nello specifico, alle prestazioni disciplinate dal sopra citato numero 20) dell'articolo 10, si rileva che, come specificato nella circolare n. 22/E del 2008, ai fini dell'esenzione, le prestazioni:

a) 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) devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

Con riferimento alla condizione soggettiva, come precisato nella stessa Circolare, sono riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dall'Iva di cui all'articolo 10, n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972 le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici (Amministrazioni statali, Regioni, Enti locali, Università, ecc.). Nel finanziamento della gestione e dello

svolgimento del progetto educativo e didattico è insita, infatti, l'attività di controllo e di vigilanza da parte dell'ente pubblico avente ad oggetto i requisiti soggettivi e la rispondenza dell'attività resa agli obiettivi formativi di interesse pubblico che l'ente è preposto a tutelare. Il finanziamento del progetto da parte dell'Ente pubblico costituisce in sostanza il riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere. Tale riconoscimento è idoneo a soddisfare il requisito di cui all'articolo 10, n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972 per fruire del regime di esenzione dall'IVA. Si precisa che l'esenzione in questi casi è limitata all'attività

di natura educativa e didattica specificatamente approvata e finanziata dall'ente pubblico e non si riflette sulla complessiva attività svolta dall'ente.

Nella fattispecie in esame, tale requisito si ritiene soddisfatto, in quanto dall'analisi della documentazione allegata all'istanza si evince che l'istante finanzia la gestione e lo svolgimento delle prestazioni socio-formative oggetto del contratto e svolge anche un'attività di controllo e di vigilanza sulle medesime prestazioni oggetto di contratto.

Infine, per quanto riguarda le prestazioni oggetto del contratto e definite altresì dall'art. 10 n. 27-ter), si rappresenta che tale disposizione non può trovare applicazione nella fattispecie in esame, dal momento che l'impresa sociale (nella forma di società a responsabilità limitata) non soddisfa i requisiti soggettivi ivi previsti.

Al riguardo, infatti, l'articolo 10, comma 10, del decreto legislativo n. 460 del 1997 prevede che *«Non si considerano in ogni caso ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative»*.

Inoltre, con riferimento al momento in cui la modifica della parola "ONLUS" contenuta nell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, in *«enti del Terzo settore di natura non commerciale»* troverà applicazione, e dunque a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS, occorre osservare che l'art. 79 del CTS prevede, ai commi 1 e 5, che:

"1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le

disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.

5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo.

Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali».

Pertanto, poiché l'impresa sociale, nella forma di società a responsabilità limitata, per espressa previsione normativa non può acquisire la qualifica di ONLUS in forza del citato art. 10, comma 10, del d.lgs. n. 460 del 1997 e né può rientrare nell'ambito degli "enti del Terzo settore di natura non commerciale" in base al comma 1 dell'art. 79 del CTS, le prestazioni socio-sanitarie e di assistenza domiciliare o ambulatoriale rese dalla stessa impresa sociale in favore di soggetti con disabilità sensoriale (non vedenti e ipovedenti) all'interno dell'Istituto in esame non rientrano nel campo di applicazione del citato articolo 10, n. 27-ter), del d.P.R. n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)