

*Gent.me Signore
Egredi Signori
Loro sedi*

Novara, 6 luglio 2020

LA GESTIONE DIRETTA DEL CENTRO ESTIVO RICREATIVO

È ormai in fase di avvio la stagione di apertura dei c.d. centri ricreativi estivi. I Comuni hanno provveduto alla pubblicazione dei bandi per l'assegnazione in gestione di queste attività che, come è noto, consistono nell'organizzare, nel periodo di chiusura delle scuole, attività educative, sociali, sportive, di gioco, formative e culturali a favore dei bambini in età scolare. Normalmente, queste attività messe a disposizione dagli organizzatori coprono l'intero arco della giornata, dalla mattina fino al tardo pomeriggio, comprendendo anche il pranzo.

Nella quasi generalità dei casi i soggetti che propongono queste iniziative sono associazioni sportive o culturali. Tuttavia, in alcuni casi, è il Comune stesso ad organizzare e gestire direttamente il servizio offerto ai propri cittadini. Si ricorda, peraltro, che quest'anno, nell'ambito delle misure varate a contrasto dell'emergenza sanitaria, è stato previsto anche il *bonus* alle famiglie per l'iscrizione dei figli ai centri estivi e/o ai servizi integrativi per l'infanzia, nel periodo fino al 31 luglio, erogato tramite accredito su c/c bancario o postale. Nella procedura di richiesta del bonus occorrerà indicare il codice fiscale o la partita Iva del centro estivo o della struttura prescelta e il tipo di struttura. (circolare INPS n. 73 del 17 giugno 2020).

Nel caso in cui il servizio in esame non venga affidato in appalto ad un soggetto terzo come nei casi più frequenti (Cooperativa, Parrocchia, Associazione sportiva, ecc...), ma sia gestito dal Comune per mezzo delle proprie strutture organizzative e sia reso non gratuitamente ai cittadini, ci si pone il problema se tale servizio sia rilevante ai fini IVA e con quali modalità.

In termini generali, qualora l'Ente pubblico, al di fuori delle proprie prerogative di pubblica autorità, offra un servizio ad un cittadino su base pattizia a fronte di un corrispettivo e, pertanto, in forza di una disciplina bilaterale (sinallagmatica) delle specifiche posizioni soggettive, ebbene in tal caso l'Ente assume la veste di soggetto passivo d'imposta e l'attività rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Nel caso specifico, il servizio di tenuta del centro estivo da parte del Comune, riveste tutte le caratteristiche previste dalla normativa per renderlo un servizio commerciale (e, quindi, non istituzionale) rilevante ai fini IVA.

Una volta stabilita la rilevanza ai fini dell'IVA, è necessario qualificare i termini di imponibilità od esenzione del corrispettivo percepito dall'Ente, premettendo che non vi è uno specifico riferimento, nel testo unico dell'IVA, all'attività di gestione dei centri estivi. Tuttavia, si ritrovano nell'articolo 10 – riguardante le operazioni esenti dall'imposta in quanto rivestono un ruolo determinante per la collettività

per le loro finalità sociali, di assistenza, sanitarie culturali e didattiche – al comma 1, punti 20 e 21, dei riferimenti che posso calarsi adeguatamente nella situazione specifica.

Infatti, i punti sopra indicati riportano:

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.

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.

Riguardo al punto 20, occorre, preliminarmente, evidenziare che la norma stabilisce delle precise condizioni per il beneficio dell'esenzione dall'imposta.

Pertanto, se l'attività svolta dal Comune verte, soprattutto, sull'aspetto educativo, formativo e didattico di ogni genere, l'esenzione da IVA spetta solo se il servizio viene reso – ancorché attraverso un soggetto terzo – da un Istituto o scuola riconosciuta o da Onlus. Invece, nel caso in cui il servizio sia reso da un altro soggetto l'IVA è dovuta nella misura ordinaria del 22%, salvo il caso di cooperative sociali per le quali l'aliquota IVA prevista è al 5% (Tabella A, parte II bis, del D.P.R. 633/72).

Ad una prima lettura sembrerebbero esclusi i Comuni che svolgono tale attività, tuttavia, modificando precedenti orientamenti maggiormente restrittivi, concernenti la soggettività di chi svolge l'attività formativa, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n.77 del 28 maggio 2001 ha riconosciuto che alla terminologia dal Testo unico IVA "istituti o scuole riconosciuti" riguardante i soggetti che presiedono allo svolgimento dell'attività, vada attribuito un valore meramente descrittivo e non il significato di una individuazione tassativa dei soggetti ammessi all'esenzione da imposta. Pertanto l'Agenzia nella Risoluzione suddetta e finora mai smentita, riconosce quale ammissibile il vantaggio dell'esenzione da imposta anche ad un organismo – ancorché di tipo istituzionale, ad esempio una ASL – che svolga funzioni di formazione, anche se non specificatamente "istituti o scuole riconosciuti".

Diversamente, il punto 21) della norma, riconoscendone, comunque, la valenza sociale, attribuisce l'esenzione da imposta anche alle attività in cui prevalga maggiormente l'aspetto ricreativo, sportivo, di socialità, didattico in senso generale (e questa, probabilmente, è la situazione più realistica dei centri estivi). Da questo punto di vista, le funzioni svolte dal Centro estivo ricreativo potrebbero rientrare tra le prestazioni simili alle colonie estive (espressamente citate dal punto 21). In tal senso, la norma riconosce l'esenzione da IVA anche ad un soggetto diverso da scuola, Istituto od Onlus, non individuando specificatamente la qualifica del prestatore. Il Comune, quindi, potrebbe rientrare tra i soggetti ammessi all'esenzione a pieno titolo, in forza anche della (datata ma mai smentita) Risoluzione ministeriale n. 502482 del 30 luglio 1975, in cui è stato chiarito che l'esenzione dall'imposta per l'attività svolta dalle colonie ha carattere oggettivo, ossia indipendentemente dalla veste del soggetto che eroga il servizio.

Pertanto il Comune, alla luce delle considerazioni sopra esposte, risulta autorizzato all'emissione di corrispettivi esenti a fronte del servizio di gestione del centro estivo, offerto ai bambini in età scolare.

Inoltre la certificazione dei corrispettivi, da parte del Comune, non richiede l'obbligo di emissione di fattura elettronica, che potrà essere emessa solo dietro richiesta del fruitore del servizio.

Vale soffermarsi a considerare anche la natura fiscale delle eventuali prestazioni accessorie all'attività di gestione del centro estivo, sempre fornite dal Comune, a fronte di uno specifico corrispettivo, direttamente oppure "per suo conto e a sue spese" da soggetti terzi. Tra queste ultime, vi è sicuramente la prestazione del servizio mensa, dato che l'orario di apertura del centro molto spesso è, continuativamente, dal mattino al tardo pomeriggio, anche se si tratta di un caso a sé, in quanto la somministrazione del vitto, nell'ambito delle attività ricomprese nel punto 21), viene considerata esplicitamente dalla norma quale prestazione accessoria all'attività principale e, dunque, esente dall'imposta.

Per quanto riguarda le altre prestazioni accessorie, in base all'articolo 12 della legge IVA, non si considerano soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale se viene rispettato il vincolo di accessorietà, il quale presuppone che (risoluzione n. 367/E del 3 ottobre 2008, e risoluzione n. 216/E del 4 luglio 2002), dal punto di vista oggettivo,

- (i) l'operazione accessoria e quella principale siano rivolte al raggiungimento dello stesso obiettivo,
- (ii) esista un nesso di dipendenza funzionale dell'operazione accessoria rispetto a quella principale, ossia che la prestazione accessoria sia effettuata in ragione della prestazione principale e
- (iii) l'operazione accessoria acceda a quella principale al fine di integrarla, completarla o renderla possibile.

Qualora i servizi aggiuntivi non rivestano la qualifica di accessorietà così come sopra indicata e, pertanto, non possano beneficiare dell'esenzione, resta inteso che sconteranno l'imposta con l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 22 per cento (Agenzia delle Entrate - Risposta ad interpello 07/02/2019 n. 29).

Infine pare utile segnalare che le attività ricomprese dai punti 20) e 21) del comma 1, articolo 10, possono essere oggetto di separazione contabile e, conseguentemente, anche di richiesta per la dispensa dagli adempimenti per le attività esenti (ai sensi degli artt. 36 e 36bis TU IVA). Ciò risulta determinante al fine di ottenere alcune semplificazioni, quali la possibilità di evitare la registrazione dei corrispettivi e, soprattutto, la gestione del prorata di detraibilità dell'IVA a credito.

oo0oo

Rimanendo a Vostra disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e/o informazione, l'occasione è gradita per porgere cordiali saluti.

