

Risposta n. 446

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Trattamento IRES e IVA applicabile all'attività di "Bar Didattico". Articoli 55 e 74 del TUIR e 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

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

QUESITO

L'Istituto di Istruzione Superiore Alfa (di seguito "*Istituto*") opera nel territorio del Comune Beta nell'ambito dell'istruzione di secondo livello e gli studenti iscritti, al termine del percorso scolastico, conseguono un diploma di scuola media superiore.

Attualmente l'*Istituto* prevede un percorso di studi che ricomprende un indirizzo tecnico ("*tecnico turismo*") e due indirizzi professionali (servizi commerciali e servizi per l'enogastronomia o alberghiero, più comunemente noto come "*professionale alberghiero*").

L'istante rappresenta che nell'ambito dell'indirizzo *professionale alberghiero* sono previsti, dopo il superamento del primo biennio di studio, quattro articolazioni al suo interno: "*Cucina*", "*Pasticceria*", "*Sala e Vendita*", "*Accoglienza Turistica*".

Lo studente che, al termine del primo biennio di studi, sceglie di proseguire il proprio percorso scolastico nell'articolazione "*Sala e Vendita*" approfondisce detta

disciplina - peraltro caratterizzante principalmente tale percorso di studi - acquisendo le tecniche più appropriate per lo svolgimento dell'attività di cameriere di sala e bar, barista e aiuto *barman*.

Nell'ambito dei progetti messi in atto per perseguire le finalità didattiche ed educative dell'*Istituto*, il Collegio Docenti valuta la possibilità di aprire un "*Bar Didattico*" all'interno propri locali, in orari ben definiti, con la somministrazione solo di alcune tipologie di bevande e merende agli studenti che frequentano il medesimo *Istituto* e al personale in servizio.

L'*Istituto* sottolinea che le finalità prettamente didattiche del progetto si estrinsecano nella circostanza che lo stesso sarebbe gestito durante l'orario di lezione scolastica dagli studenti iscritti dalla terza alla quinta, sotto il coordinamento e la supervisione dei docenti.

In sostanza, detto progetto avrebbe l'obiettivo di consentire agli studenti di sperimentare le competenze professionali acquisite, attraverso un'esperienza pratica basata sulla simulazione di una attività realizzabile anche all'esterno, dopo aver terminato il percorso scolastico.

L'interpellante, nel fornire la risposta alla richiesta di ulteriori informazioni da parte della Scrivente, ha altresì specificato che:

a) gli studenti non versano alcuna retta, salvo il versamento della tassa scolastica prevista per legge per gli studenti che si iscrivono alla quarta e alla quinta. In ogni caso, nell'ambito delle iniziative di autofinanziamento, può essere richiesto un contributo del volontario (non obbligatorio) alle famiglie degli studenti esonerati dal pagamento della tassa scolastica;

b) l'attività di "*Bar Didattico*" sarà svolta in modo "*temporalmente limitato*" e, più specificatamente, durante le lezioni della disciplina "*Sala e Vendita*"; ciò in quanto il progetto consiste in una vera e propria esercitazione di laboratorio da effettuarsi nei giorni di svolgimento dell'attività didattica. Inoltre, la suddetta attività sarà svolta in maniera limitata anche in relazione alla quantità di prodotti somministrati e all'utenza

che può fruire del servizio, ossia gli i studenti durante l'intervallo ed il personale dipendente della scuola;

c) il progetto formativo "*Bar Didattico*" rientra nel piano di studi dell'indirizzo professionale servizi per l'enogastronomia (settore "*Sala e Vendita*"), approvato dal Collegio Docenti con la delibera n. 22 del 29 maggio 2019 e, in quanto tale, costituisce elemento di valutazione periodica e finale da parte dei docenti;

d) i laboratori tipici dell'indirizzo *professionale alberghiero* sono la "*Cucina*", "*Sala*" e "*Bar*" dove sono svolte regolarmente le lezioni delle corrispondenti discipline ed il "*Bar Didattico*" costituisce una esercitazione pratica tipica della disciplina "*Sala e Vendita*". Pertanto, l'organizzazione di detta attività scelta dall'*Istituto* è quella didattica e finalizzata all'attività di istruzione che rappresenta l'attività istituzionale propria.

Ciò premesso, l'*Istituto* chiede di conoscere se dall'attività di "*Bar Didattico*", svolta nei modi e nei termini sopra descritti, possa emergere una rilevanza fiscale, sia agli effetti dell'IVA sia in termini reddituali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che l'attività sopra descritta presenta delle peculiarità e delle finalità che non la rendono assimilabile all'attività di bar esercitata in pubblici locali quanto piuttosto a quella effettuata dalle associazioni di promozione sociale, che sono enti non commerciali aventi carattere associativo, che beneficiano della decommercializzazione ai fini IRES (*ex* articolo 148, comma 5, del TUIR) e della irrilevanza agli effetti dell'IVA (*ex* articolo 4, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972).

L'*Istituto*, pur non essendo un ente assimilabile ad un'associazione di promozione sociale, ritiene che l'attività di "*Bar Didattico*" possa essere decommercializzata, in quanto:

- l'attività sarebbe svolta con finalità prettamente didattico-culturale ed

esclusivamente a favore della comunità scolastica (studenti, docenti, personale);

- l'attività sarebbe svolta all'interno dell'*Istituto*, durante l'orario scolastico, in modo limitato sia temporalmente sia per la quantità di prodotti somministrati;
- gli utili eventualmente realizzati saranno reinvestiti nelle medesime attività didattico ed educative.

Alla luce di tali argomentazioni, l'*Istituto* ritiene che la suddetta attività non sia rilevante fiscalmente, sia agli effetti dell'IRES sia ai fini dell'IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In linea generale, l'attività di somministrazione di alimenti e di bevande effettuate verso la corresponsione di pagamenti specifici rappresenta un'attività intrinsecamente commerciale.

Detta affermazione è suffragata dalla circostanza che il legislatore, al fine di agevolare alcune tipologie di enti di tipo associativo, ha previsto norme specifiche (articolo 148, comma 3, del TUIR e articolo 4, commi 4, commi quarto e sesto, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) disciplinanti la non rilevanza di detta attività sia ai fini dell'imposte dirette sia ai fini dell'IVA.

Ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, lettera *a*), del TUIR, non costituiscono esercizio dell'attività commerciale "*l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici*".

Nel caso di specie, l'interpellante è un istituto di istruzione superiore professionale e non rientra tra le tipologie di enti contemplati dalle predette disposizioni per cui - affinché si possa affermare la non rilevanza fiscale, sia ai fini IRES sia agli effetti dell'IVA, dell'attività di "*Bar Didattico*" è necessario stabilire se la stessa abbia o meno i requisiti per essere definita attività commerciale.

A tal riguardo, si rileva che l'*Istituto*, nello svolgimento della propria attività istituzionale di ente statale è inquadrabile tra i soggetti svolgenti funzioni istituzionali

di cui al suddetto articolo 74 del TUIR, e pertanto l'attività dallo stesso svolta non è considerata commerciale (attività decommercializzata).

L'*Istituto*, in sostanza, in quanto ente pubblico che svolge una funzione statale (quale l'attività di istruzione superiore), effettua un'attività che assume i connotati propri di non commercialità e, conseguentemente (svolgendo detta attività, in via esclusiva o prevalente) si qualifica quale "*ente non commerciale*" ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lett. *c*) e comma 4, del citato TUIR.

Con riferimento alla attività di "*Bar Didattico*", sulla base di quanto rappresentato, l'*Istituto* persegue l'obiettivo di consentire agli studenti coinvolti di misurare concretamente le competenze professionali acquisite attraverso una esperienza pratica svolta durante l'orario delle lezioni della disciplina "*Sala e Vendita*" all'interno dei locali della scuola, simulando concretamente una attività realizzabile anche all'esterno dopo la conclusione del percorso scolastico.

Tale esperienza risulta, peraltro, coerente e in linea con quanto previsto dalla legge 13 luglio 2015, n. 107 (cosiddetta "*Buona Scuola*") in materia di obbligatorietà dell'alternanza scuola-lavoro, recentemente rinnovata e riformulata in "*percorsi per le competenze e per l'orientamento*", che rappresenta una metodologia didattica innovativa e integrativa di quella tradizionale in aula.

In altri termini, l'attività di "*Bar Didattico*" è svolta con le medesime strutture utilizzate dall'*Istituto* per l'espletamento della propria attività didattica istituzionale e, quindi, senza una specifica organizzazione che possa far presumere lo svolgimento di una attività imprenditoriale, ai sensi dell'articolo 55 del TUIR.

Detto progetto, inoltre, consistendo in una vera e propria esercitazione di laboratorio effettuata durante le ore di lezione, rappresenta - ai fini della imposizione diretta - sostanzialmente una fase dell'attività didattica istituzionale decommercializzata, ai sensi del citato articolo 74, comma 2, lett. *a*) del TUIR.

Agli effetti dell'IVA, al fine di stabilire se una determinata attività sia resa da un ente non commerciale in veste commerciale o meno, il citato articolo 4, comma 4, del

d.P.R. n. 633 del 1972 prevede, invece, che si debbano considerare effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi svolte nell'esercizio di attività commerciali.

Per "*esercizio di imprese*" si intende, ai sensi dell'articolo 4, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, "*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva*" delle attività commerciali di cui all'articolo 2195 del Codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nel predetto articolo 2195 del medesimo Codice.

Pertanto, qualora l'ente non commerciale svolga un'attività non riconducibile tra quelle di cui all'articolo 2195 sopra citato al fine di accertare il carattere commerciale assume rilevanza la sussistenza di un'organizzazione di impresa ovvero di mezzi e risorse funzionali al raggiungimento di un risultato economico (cfr. risoluzioni n. 286/E dell'11 ottobre 2007 e n. 169/E del 1 luglio 2009).

Ai fini dell'IVA, l'articolo 4, comma 4, del citato d.P.R. n. 633 del 1972, prevede, tra l'altro, per gli enti pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale che "*si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali*".

Nel caso di specie, l'attività di "*Bar Didattico*" si inserisce in uno specifico progetto formativo che rientra, come specificato dall'interpellante, nel piano di studi dell'*Istituto* e, in particolare, nell'indirizzo professionale per l'enogastronomia (articolazione "*Sala e Vendita*"), approvato dal Collegio Docenti con la delibera n. .., ed in quanto tale rappresenta elemento di valutazione periodica e finale da parte dei docenti.

Detta attività, quindi, rappresenta naturale completamento del percorso di professionalizzazione degli studenti che si inserisce nell'ambito della attività didattico-formativa istituzionalmente svolta dall'*Istituto* e, quindi, espressione delle finalità

pubblicistico-istituzionali dello stesso.

Da quanto esposto dall'*Istituto*, infatti, l'attività di "*Bar Didattico*" è una esercitazione pratica tipica della disciplina "*Sala e Vendita*" fatta svolgere agli studenti in laboratori attrezzati dalla scuola analogamente agli altri laboratori dell'indirizzo alberghiero ("*Cucina*", "*Sala*" e "*Bar*").

Sulla base di tali considerazioni, in linea di principio, nel caso di specie non sembra sussistere una specifica organizzazione da parte dell'*Istituto* per la realizzazione della predetta attività di "*Bar Didattico*" che, infatti, verrà svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini concorrenziali sul mercato ma utilizzando i mezzi e le strutture proprie dell'attività istituzionale dell'*Istituto*, ossia quella di istruzione scolastica.

L'attività in questione, inoltre, si effettua in modo limitato sia rispetto ai tempi di svolgimento (unicamente nei giorni di scuola e durante le sole lezioni della disciplina "*Sala e Vendita*"), sia rispetto ai prodotti e quantità somministrate e, infine, sia con riferimento ai fruitori (personale della scuola e gli stessi studenti iscritti all'*Istituto*).

In considerazione delle menzionate circostanze - il cui riscontro fattuale non rientra tra le competenze esercitabili dalla Scrivente in sede di interpello - si ritiene che la descritta attività di "*Bar Didattico*" non possa qualificarsi come un'attività imprenditoriale e, conseguentemente, in assenza del presupposto soggettivo di cui al citato articolo 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, non assuma rilevanza ai fini dell'IVA.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)