

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler
Stefan Engele
Martina Malfertheiner
Stefano Seppi
Andrea Tinti
Carla Kaufmann

Stefan Sandrini
Oskar Malfertheiner
Massimo Moser
Michael Schieder

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte
Thomas Sandrini

Iwan Gasser

Mariatheresia Obkircher

Circolare

numero:	21i
del:	2025-02-11
autore:	Stefan Sandrini Andrea Tinti

A tutti i Comuni con attività di scuola dell'infanzia

IVA: Variazione delle rette delle scuole dell'infanzia (asili)

Con Legge provinciale è stato previsto un emendamento alla legge sulla scuola dell'infanzia¹. Questa modifica ha **serie implicazioni fiscali. Queste riguardano principalmente i Comuni che hanno costruito o ristrutturato edifici per la scuola dell'infanzia negli ultimi 5 anni.** Riassumiamo di seguito gli obblighi conseguenti da tale modifica.

1 Modifica della legge della scuola dell'infanzia

La Provincia Autonoma di Bolzano ha competenza legislativa primaria nel settore delle scuole dell'infanzia². In Alto Adige, il settore delle scuole dell'infanzia è disciplinato da due leggi provinciali distinte³.

In precedenza, l'attività di gestione di una scuola dell'infanzia svolta da un Comune era sempre considerata rilevante ai fini dell'IVA ed era quindi trattata come un'attività soggetta all'IVA. Accorpando questa attività ad altre attività rilevanti ai fini dell'IVA, è stato possibile ridurre l'IVA indetraibile in base al sistema "pro rata" (avendo una percentuale "pro-rata" maggiore). In questo modo è stato possibile detrarre una parte dell'IVA sugli investimenti, ad esempio per la costruzione di nuove scuole dell'infanzia. Questa parte dell'IVA detratta riduceva quindi i costi totali a carico del Comune ovvero della Provincia Autonoma di Bolzano.

Questo inquadramento fiscale si basava sulla disposizione contenuta nella legge provinciale⁴, secondo la quale la **retta per la scuola dell'infanzia** chiesta per i bambini ovvero ai loro genitori o a chi ne fa le veci comprendeva un quota di partecipazione ai **costi di gestione** della scuola dell'infanzia⁵.

Questa impostazione è stata confermata anche in una lettera del direttore dell'Agenzia delle Entrate di Bolzano al gruppo delle autonomie in Senato⁶.

Tale disposizione è stata ora modificata in modo che ora viene generalmente previsto che ai genitori o a chi ne fa le veci, al posto della retta per la scuola dell'infanzia viene chiesto un **contributo spese per i pasti** delle bambine e dei bambini⁷.

1 Art. 12 Legge provinciale 13 del 20.12.2024 pubblicato sul Supplemento n. 6 del Bollettino Ufficiale della Regione n. 52 del 20.12.2024

2 Art. 8 n. 26 Legge n. 670 del 31 agosto 1972, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 301 del 20 novembre 1972.

3 Legge provinciale 36 del 17/08/1976 e n. 5 del 16/07/2008, pubblicata sul Bollettino Ufficiale della Regione n. 31 del 29/07/2008

4 Art. 8 Abs. 2 LG 5/2008 gültig bis zum 31.12.2024

5 p.20, c. 1, art. 10 DPR 633/1972

6 Lettera del 18/07/2001, Prot. 9842/2001 - Fiscalità

7 Art. 12 LG 13 del 20.12.2024 pubblicate sul Supplemento n. 6 del Bollettino Ufficiale della Regione n. 52 del 20.12.2024

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano - IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

Con tale modifica è stata **tolto il presupposto giuridico** per poter considerare l'intera attività della scuola dell'infanzia come attività rilevante ai fini dell'IVA.

L'attività della scuola dell'infanzia ad eccezione del servizio mensa, diventa quindi un'**attività istituzionale**, e dunque **non più** rilevante ai fini IVA.

2 La nuova classificazione ai fini IVA

Secondo la nuova formulazione della legge provinciale, a partire dal 1° gennaio 2025, l'ente gestore della scuola dell'infanzia (il Comune) chiede ai genitori o a chi ne fa le veci **solo un contributo spese per i pasti** delle bambine e dei bambini; la quota massima del contributo viene fissata dalla Giunta provinciale d'intesa con il Consiglio dei Comuni sulla base di accordi⁸.

Le spese successive sono generalmente **a carico del Comune**:

- manutenzione
- riscaldamento
- monitoraggio degli edifici
- altri costi di gestione.

La Provincia copre parte delle spese per

- i pasti
- il funzionamento
- il personale di cucina

assegnando ai Comuni un contributo annuale corrispondente.

L'iscrizione alla scuola dell'infanzia é volontaria⁹. A partire dal 2025, la frequenza è generalmente subordinata al pagamento di un **contributo per i soli pasti**¹⁰.

Per quanto riguarda la copertura dei costi di gestione della scuola dell'infanzia é la situazione è la seguente:

Tipo di spesa	Coperta da		
	Provincia	Genitori	Comune
Spese di funzionamento:			
Manutenzione	in parte	no	Parte restante
riscaldamento	in parte	no	Parte restante
monitoraggio degli edifici	in parte	no	Parte restante
Spese del personale per			
- Monitoraggio	-----	no	Parte restante
- personale di cucina	in parte	in parte	Parte restante
- personale di pulizia	-----	no	Parte restante
Spese per la ristorazione	in parte	in parte	Parte restante
Altre spese di gestione	in parte	no	Parte restante
Investimenti	può concedere contributo	-----	Parte restante

Affinché l'IVA sia applicabile, è sufficiente che un'attività commerciale sia esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva, verso corrispettivo¹¹ ovvero a titolo oneroso. **Dal 2025**, questo requisito sarà soddisfatto nelle scuole dell'infanzia solo il **servizio mensa offerto**. L'intenzione di generare profitti non è necessaria per l'applicazione dell'IVA. Ciò significa che anche la fornitura di un servizio mensa a copertura dei costi o un'attività con cui

8 Art. 8 c. 2 Legge provinciale 5/2008 dal 01.01.2025

9 Art. 2 c. 2 Legge provinciale 5/2008

10 Art. 8 c. 2 Legge provinciale 5/2008

11 "professione abituale" ex art. 4 e art. 5 DPR 633/72

si generano perdite con la ristorazione è rilevante ai fini dell'IVA con conseguente riduzione degli obblighi ai fini IVA¹² in quanto le disposizioni relative riguarderanno solo il servizio di mensa offerto dai Comuni¹³.

La gestione di una **mensa** (è un'attività commerciale dal punto di vista dell'IVA per i seguenti motivi, dopo che sono state soddisfatte le condizioni soggettive, oggettive e territoriali per l'applicazione dell'IVA¹⁴:

- si tratta di un servizio a titolo oneroso¹⁵ ovvero dietro corrispettivo;
- il corrispettivo comprende solo il servizio mensa¹⁶;
- il servizio non è escluso dall'applicazione dell'IVA in virtù di un'esenzione oggettiva¹⁷;
- l'attività viene svolta in modo professionale e non occasionale;
- per la somministrazione di alimenti e bevande effettuate nelle mense è prevista l'aliquota IVA del 4% (allegato alla Legge sull'IVA¹⁸);
- la fornitura di un servizio di ristorazione può essere in concorrenza diretta con le aziende private^{19,20}.

Inoltre, la stessa legge sull'IVA stabilisce che i servizi di mensa - anche se forniti da enti pubblici - costituiscono un'attività soggetta a IVA²¹.

A nostro avviso, quindi, non c'è dubbio invece che l'attività di **scuola dell'infanzia** nel suo complesso **non possa più essere classificata come attività commerciale** rilevante ai fini IVA.

3 Aspetti fiscali

3.1 Scuole dell'infanzia

Sulla base delle considerazioni sopra esposte, si giunge alla seguente conclusione:

La nuova disposizione fa sì che l'attività dell'asilo non sia più rilevante ai fini IVA dal momento in cui le rette pretese per il servizio non servono più a coprire tutti i costi. Non essendo più offerto, il servizio di scuola dell'infanzia, a titolo oneroso, dal punto di vista dell'IVA, quindi, manca uno dei requisiti fondamentali.

Dal 1.1.2025, l'attività di scuola dell'infanzia (asilo) rappresenterà quindi un'attività istituzionale per il Comune, a meno che non ci sia una modifica a breve termine (rinvio, sospensione...).

3.2 Servizio mensa

Il servizio mensa è invece da considerarsi un servizio indipendente e rilevante ai fini dell'IVA²².

I pasti e le bevande serviti dai Comuni, anche nelle scuole dell'infanzia, sono equiparati alle mense scolastiche e aziendali e sono soggetti all'aliquota IVA del 4%²³.

12 Fatturazione, contabilità, contabilità e dichiarazione IVA

13 Art. 21 c. 6 DPR 633/72

14 Art. 1 DPR 633/72

15 vedi Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 501645 del 26 giugno 73 e Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 362807 del 27 luglio 77.

16 Art. 8 c. 2 LP 5/2008 dal 01.01.2025

17 Art. 3 c. 3 DPR 633/72

18 Tabella A II p. 37 DPR 633/72

19 Art. 6 c. 11 LG 5/2008

20 Cfr. le ordinanze della 1° Commissione Tributaria di Piacenza del 28.4.88 e del 22.12.88.

21 lettera d), c. 5, art. 4 DPR 633/72

22 lettera d), c. 5, art. 4 DPR 633/72

23 Art. 43 Legge 342/2000

3.3 Conseguenze

A causa della nuova legge provinciale, il rispettivo Comune cesserà in data 01.01.2025 l'attività rilevate ai fini IVA della scuola dell'infanzia.

L'attività scuola dell'infanzia deve essere trasferita dalla sfera di attività rilevante ai fini IVA nella sfera istituzionale del Comune, fatta eccezione ai beni usati direttamente per l'attività di mensa del Comune (come le attrezzature e gli elettrodomestici da cucina).

È pertanto necessario osservare le disposizioni pertinenti della legge sull'IVA.

Tutti i beni appartenenti alla scuola dell'infanzia devono essere fatturati alla sfera istituzionale del Comune²⁴. Questo include anche i beni immobili della scuola dell'infanzia. Questo trasferimento avviene tramite l'emissione di una fattura per questi beni all'area istituzionale del comune **e il pagamento dell'IVA corrispondente nell'area istituzionale.**

Questi beni sono valutati al costo sostenuto al momento dell'acquisto, o in mancanza dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, che rappresenta la base imponibile ai fini l'IVA²⁵.

L'aliquota IVA da applicare deve essere quella prevista per i rispettivi beni. Nel caso di edifici adibiti a scuola dell'infanzia è necessario verificare il corretto trattamento IVA (con IVA o esente da IVA)²⁶.

La fattura deve essere emessa in ogni caso, indipendentemente dalla misura in cui l'IVA è stata detratta al momento dell'acquisto. Esente IVA è invece la fatturazione dei beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa IVA²⁷.

4 Indicazioni operative

4.1 Trasferimento dal settore commerciale a quello istituzionale

4.1.1 Individuazione dei beni

È necessario effettuare un inventario di tutte le immobilizzazioni e i beni esistenti al 1° gennaio 2025, al fine di determinare quanto segue:

- quali beni sono presenti,
- e
 - quando,
 - con quale valore e
 - con quale aliquota IVA

sono stati acquistati.

Per le immobilizzazioni, compresi gli immobili, le basi imponibili degli investimenti effettuati nei rispettivi anni possono essere rinvenute nella dichiarazione annuale IVA nei righe VF29 (2024, 2023, 2022, 2021) e VF27 (2020, 2019, ecc.).

4.1.2 Emissione della fattura

Si consiglia di emettere fatture separate per

- le merci
- le immobilizzazioni, compresi gli immobili

in quanto la vendita di beni immobili deve essere indicata in un rigo separato nella dichiarazione IVA per l'anno 2025 (VE40).

24 Art. 2 comma 2 punto 5 DPR 633/1972

25 Art. 13 c. 2 Buchst. c DPR 633/1972

26 Art. 10 c. 8-ter DPR 633/1972

27 Art. 10 c. 1 7-quiues DPR 633/1972

La fattura viene emessa con la procedura del cosiddetto “split payment”.
La fattura deve essere emessa entro il 31 gennaio 2025 e inserita nella contabilità IVA di gennaio 2025. La fattura elettronica deve essere inviata entro il 12 febbraio 2025.

4.1.3 IVA applicabile

A questo punto è necessario distinguere quale regime IVA è stato utilizzato nell'attività commerciale scuola dell'infanzia:

Opzione di dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione²⁸

In tal caso la fatturazione è esente IVA²⁹.

Adozione del meccanismo del Pro-Rata di detraibilità³⁰

L'aliquota IVA da applicare deve essere quella prevista per i rispettivi beni.

L'edificio della scuola materna è da fatturato come segue³¹:

- se i lavori di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia o urbanistica sono stati eseguiti tra il 2020 e il 2024: con l'IVA al 10%;
- se è stato costruito tra il 2020 e il 2024: con l'IVA al 10%;
- in tutti gli altri casi: esente da IVA, salvo opzione per l'IVA.

4.1.4 Versamento dell'IVA dovuta

L'IVA addebitata all'area istituzionale del Comune con la fattura emessa dalla sfera commerciale (attività scuola di infanzia) deve essere pagata entro il 16 del mese successivo al ricevimento della fattura³².

Si tratta del 16 marzo 2025, in quanto la fattura è stata inviata e quindi ricevuta solo nel mese di febbraio. Il pagamento avviene secondo la procedura di split payment prevista per il settore istituzionale.

4.2 Fatturazione 2025

La legge provinciale **non prevede alcuna disposizione transitoria**. La nuova disposizione è quindi immediatamente applicabile nel 2025, indipendentemente dal rispettivo bilancio di previsione e dal calcolo delle rette per la scuola dell'infanzia (asilo).

Se, in base al bilancio di previsione, le rette sono state calcolate in misura superiore all'ammontare relativo alle spese per i pasti, come retta può essere addebitata solo la parte relativa ai **pasti**.

A partire dal 1° gennaio 2025, le fatture per le rette riguardanti i periodi dal 1/1/2025, non potranno più essere emesse in esenzione IVA. Se erroneamente ciò è già stato fatto, si dovrà emettere una nota di credito e nuove fatture solo per i pasti con IVA al 4%.

4.2.1 Investimenti per le scuole dell'infanzia

Le fatture per investimenti e quelle per le spese correnti (d esempio, materiali per la pulizia e materiali per giochi o lavoretti artigianali per bambini, servizi di pulizia, manutenzione, riscaldamento, elettricità, riguardanti le scuole dell'infanzia (non attribuibili alla cucina ovvero per il servizio mensa) non devono più essere registrate nei registri IVA.

28 Art. 36 bis DPR 633/1972

29 Art. 10 c. 1 punto 127-qui quies DPR 633/1972

30 Art. 19 c. 5 DPR 633/1972

31 Art. 10 c. 1 punto 8-ter DPR 633/1972

32 Art. 3 c. 2 DM 23.01.2015

L'IVA corrispondente non può più essere detratta con il meccanismo del pro-rata. Le rispettive fatture di acquisto devono essere contabilizzate dal 1/1/2025 nell'area istituzionale e la relativa IVA deve essere versata come IVA istituzionale. Il primo pagamento per fatture per acquisti di gennaio 2025 deve essere versata per intero il 17/02/2025 come previsto per la sfera istituzionale del Comune.

5 Eventuali sanzioni amministrative/penali

Sono previste anche sanzioni penali per l'omessa indicazione nella dichiarazione IVA di operazioni attive che comportano un'evasione di imposta su vendite superiore a Euro 100.000,00³³.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

