

**Risposta n. 520/2022**

**OGGETTO:** Trattamento IVA applicabile a determinate prestazioni secondarie (disinfestazione, derattizzazione e manutenzione varie) rese con riferimento al servizio principale di ristorazione scolastica.

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

**QUESITO**

(...) l' Istante rappresenta di aver aggiudicato (per il tramite del Dipartimento Scuola, Lavoro e Formazione Professionale - Direzione Servizi di supporto al Sistema Educativo e Scolastico) "*il servizio di ristorazione scolastica in esecuzione dal ... per 5 anni educativi e scolastici, con il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa, individuata sulla base del miglior rapporto qualità/prezzo, ove l'elemento prezzo, così come previsto al comma 7 dell'art. 95 del Codice degli appalti, ha assunto la forma di un costo pasto fisso pari a ... (escluso I.V.A. al 4%) sulla base del quale la competizione tra gli operatori economici si è svolta solo in base a criteri qualitativi.*".

L'Istante rappresenta che nella configurazione della procedura di gara, al fine di garantire la massima partecipazione degli operatori economici di settore e aumentare le probabilità di aggiudicazione di ciascuno, oltre ad essere stati previsti diversi lotti,

con facoltà di partecipazione a tutti, è stata stabilita anche la possibilità di aggiudicazione limitata a un solo lotto, a prescindere dalla forma giuridica con cui ogni operatore economico partecipa alla gara.

In particolare, come emerge dalla documentazione prodotta a supporto, l'appalto è stato suddiviso in (...) lotti prestazionali (con tipologie di prestazioni omogenee per ciascun lotto), in funzione dell'articolazione territoriale dell'Istante in (...) Municipi, e il servizio, conseguentemente, è stato affidato a x operatori economici, y dei quali risultano essere in forma associata come raggruppamento temporaneo di imprese (RTI) di tipo verticale e per i lotti aggiudicati al RTI ogni impresa svolgerà le prestazioni di propria competenza.

L'Istante precisa che "*Nella progettazione a base di gara è stato definito il costo pasto del servizio di ristorazione scolastica composto da diverse voci di costo come di seguito indicate: il costo del personale, il costo delle derrate alimentari e non alimentari, le spese generali, l'utile d'impresa, i costi della sicurezza aziendali di cui all'art. 95, comma 10 del 'Codice' e un costo che comprende gli interventi di derattizzazione e disinfestazione, nonché eventuali prestazioni di pronto intervento e piccola manutenzione previste obbligatoriamente all'interno dei piani HACCP di cui al REG CE 852/2004*" e che "*In funzione delle prestazioni contrattuali ricorrenti per il presente appalto, il CPV individuato è per tutti lotti:*

- *CPV principale (servizio di ristorazione scolastica) ...;*
- *CPV secondario (servizio di disinfestazione e derattizzazione) ... ;*
- *CPV secondario (servizi di riparazione e manutenzione vari) ...".*

In particolare, "*Il suddetto servizio di ristorazione scolastica si compone di un'attività principale di ristorazione quantificata in (...) e di due attività secondarie denominate servizio di riparazione e manutenzione varia di pronto intervento e piccola manutenzione e dal servizio di disinfestazione e derattizzazione pari rispettivamente a (...) e (...) del costo del servizio pari a (...) (escluso I.V.A. al 4%)*".

Ciò posto, il Comune chiede:

- di conoscere "*se sussistono i presupposti giuridici per poter considerare le singole attività erogate (ristorazione, derattizzazione-disinfestazione e manutenzione varia) come componenti di un unico servizio assoggettabile all'aliquota prevista per la prestazione principale*";
- se vi sia la "*possibilità di richiedere alle imprese aggiudicatrici in Raggruppamento Temporaneo di Imprese, di tipo verticale, di procedere con la fatturazione separata, applicando per le attività secondarie e accessorie sopra definite l'aliquota IVA del servizio principale, pari al 4%, in quanto funzionali e direttamente connesse al servizio di ristorazione scolastica*".

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

L'Istante non ha formulato alcuna soluzione.

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

L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 28 novembre 2006, n. 112 prevede, in generale, che "*a ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*"; in altri termini, ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi deve essere normalmente considerata distinta e indipendente e, come tale, valutata separatamente dal punto di vista dell'IVA.

Nel caso di "*prestazione unica*" sul piano economico, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (in seguito CGUE), l'operazione non deve essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.

In particolare, si è in presenza di una "*prestazione unica*" quando le prestazioni e/o cessioni, pur formalmente distinte e suscettibili di essere eseguite separatamente,

non sono tra loro indipendenti in quanto così strettamente connesse da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissolubile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (*cf. ex multis*, sentenza causa C-251/05 del 6 luglio 2006).

La stessa Corte di Giustizia precisa, altresì, che *"una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore"* (*cf.* sentenze: 18 gennaio 2018, causa C-463/16; 8 dicembre 2016, causa C-208/15; 16 aprile 2015, causa C-42/14; 19 luglio 2012, causa C-44/11; 25 febbraio 1999, causa C-349/96).

Nell'ordinamento interno, l'articolo 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, al comma 1, stabilisce, tra l'altro, che *"le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti tra le parti dell'operazione principale."*

Al riguardo, con diversi documenti di prassi, in linea con i principi espressi dalla giurisprudenza unionale, è stato chiarito che per non assoggettare autonomamente ad IVA una cessione o una prestazione di servizi "accessoria" è necessario che l'operazione "secondaria" sia effettuata in presenza di determinate condizioni (*cf.* risposta n. 163 del 3 giugno 2020; risoluzioni n. 283/E del 11 dicembre 2009; n. 337/E del 1 agosto 2008; n. 367/E del 3 ottobre 2008; n. 229/E del 21 agosto 2007). In particolare, è stato precisato che possono qualificarsi accessorie, agli effetti dell'IVA, unicamente le operazioni che:

- integrano, completano e rendono possibile la prestazione "principale";
- sono rese direttamente dal medesimo soggetto dell'operazione "principale";
- sono rese nei confronti del medesimo soggetto (cessionario e/o committente)

nei cui confronti viene effettuata l'operazione "principale".

Con riguardo al presupposto soggettivo, è necessario che l'operazione "principale" e quella "secondaria" ("accessoria") siano effettuate dal medesimo

soggetto ovvero per suo conto o a sue spese (in virtù di un mandato senza rappresentanza) (cfr. risoluzione 11 febbraio 1998, n. 6).

In relazione al presupposto oggettivo, per individuare le operazioni "accessorie" occorre verificare concretamente il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione "principale" e il valore comparativo delle varie prestazioni.

In particolare, una cessione di beni o una prestazione di servizi risulta "accessoria" a un'operazione principale quando integra, completa e rende possibile quest'ultima. Non è dunque sufficiente una generica utilità della prestazione "accessoria" all'attività "principale", unitariamente considerata: occorre che la prestazione "accessoria" formi un tutt'uno con l'operazione "principale" (cfr. risposta n. 306/E del 3 settembre 2020; in tal senso anche risoluzioni n. 88/E del 12 giugno 2001 e n. 25/E del 14 aprile 2021).

Nello stesso senso, la Corte di Cassazione ha precisato che *"la prestazione accessoria deve (...) essere strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale; cioè (...), l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale (...)"* (cfr. Sez. V, sentenza n. 24049 del 16 novembre 2011).

Con riferimento alla fattispecie, come rappresentato, nove delle imprese risultate aggiudicatrici del servizio di ristorazione scolastica risultano essere associate come raggruppamento temporaneo di imprese (RTI) di tipo verticale.

In merito ai raggruppamenti temporanei di impresa, il richiamato Codice all'articolo 48, comma 2, ha previsto tra l'altro, che *"Nel caso di forniture o servizi, per raggruppamento di tipo verticale si intende un raggruppamento di operatori economici in cui il mandatario esegue le prestazioni di servizi o di forniture indicati come principali anche in termini economici, i mandanti quelle indicate come secondarie; (...); le stazioni appaltanti indicano nel bando di gara la prestazione principale e quelle secondarie"*.

Il comma 12 del medesimo articolo 48 dispone che *"Ai fini della costituzione del raggruppamento temporaneo, gli operatori economici devono conferire, con un unico atto, mandato collettivo speciale con rappresentanza ad uno di essi, detto mandatario."*

Infine, il successivo comma 16 del stabilisce che *"Il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali."*

In sostanza, il rapporto esistente tra le associate e la capogruppo di un raggruppamento temporaneo di imprese, istituito per l'esecuzione di un appalto pubblico (come nel caso di specie), si inquadra giuridicamente nella figura del mandato collettivo speciale con rappresentanza, come emerge dal citato articolo 48, comma 12 del Codice (*cf.* risposta n. 17 del 17 dicembre 2018).

Nell'attuale quadro normativo resta invariata la classificazione dei raggruppamenti temporanei, in verticali, orizzontali e misti a seconda dei requisiti di qualificazione che vengono richiesti alle imprese che partecipano in forma aggregata. Più specificatamente, per gli appalti di servizi e forniture, tra i quali è riconducibile quello in esame, come emerge dalla giurisprudenza amministrativa, la distinzione tra raggruppamenti di tipo verticale e orizzontale non è meramente nominalistica, ma discende dalle concrete e specifiche attribuzioni delle imprese associate. In particolare, *"la distinzione tra a.t.i. orizzontali e a.t.i. verticali (...) poggia sul contenuto delle specifiche competenze portata da ciascuna impresa raggruppata ai fini della qualificazione a una determinata gara: in linea generale, l'a.t.i. orizzontale è caratterizzata dal fatto che le imprese associate (o associande) sono portatrici delle medesime competenze per l'esecuzione delle prestazioni costituenti l'oggetto dell'appalto, mentre l'a.t.i. verticale è connotata dalla circostanza che l'impresa mandataria apporta competenze incentrate sulla prestazione prevalente, diverse da quelle delle mandanti, le quali possono avere competenze differenziate anche tra di*

*loro, sicché nell'a.t.i. di tipo verticale un'impresa, ordinariamente capace per la prestazione prevalente, si associa ad altre imprese provviste della capacità per le prestazioni secondarie scorporabili"* (cfr. sentenza Consiglio di Stato, sez. V, 7 dicembre 2017, n. 5772).

Nel caso di specie, come evidenziato dal paragrafo 3 del disciplinare di gara (inviato, unitamente al bando di gara e alla relazione tecnico-illustrativa, nella risposta alla richiesta della documentazione integrativa), l'appalto ha ad oggetto una prestazione "*principale*", costituita dal servizio di ristorazione scolastica nei nidi (...), nelle sezioni ponte, nelle scuole dell'infanzia, comunali e statali, primarie e secondarie di primo grado destinatarie, e le prestazioni "*secondarie*" di disinfestazione e derattizzazione nonché i servizi di riparazione e manutenzione vari.

Al riguardo, si ritiene che, con riferimento ai lotti prestazionali aggiudicati al RTI (nell'ambito del quale l'impresa mandataria è chiamata a svolgere la prestazione "*principale*" che è costituita dalla ristorazione scolastica e le imprese mandanti quelle "*secondarie*" di disinfestazione e derattizzazione e i servizi di riparazione e manutenzione vari), le prestazioni "*secondarie*" non possono qualificarsi quali "*accessorie*" a quella "*principale*" in quanto non risulta soddisfatto il criterio soggettivo innanzi indicato, nel senso che dette operazioni "*secondarie*" non vengono rese né direttamente dal medesimo soggetto che è tenuto a effettuare la prestazione principale né tantomeno per suo conto o a sue spese, come peraltro stabilito dal citato articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 e precisato dai richiamati documenti di prassi.

Pertanto, in virtù anche del fatto che gli operatori economici riuniti conservano la propria autonomia ai fini anche degli adempimenti fiscali, ai sensi del citato articolo 48, comma 16 del Codice e sono tenuti ad assolvere agli obblighi di fatturazione nei confronti della stazione appaltante (cfr. risposta n. 17 del 17 dicembre 2018), le prestazioni "*secondarie*" devono essere assoggettate ad aliquota IVA propria e fatturate nei confronti dell'Istante dalle imprese associate (mandanti) in relazione ai servizi di competenza mentre la prestazione "*principale*" di ristorazione scolastica effettuata

dalla impresa mandataria deve essere assoggettata ad IVA nella misura ridotta del 4 per cento, ai sensi del richiamato numero 37), parte seconda, della tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Relativamente ai restanti lotti prestazionali di cui sono risultate aggiudicatarie le (...) imprese non associate, in considerazione anche della circostanza che non si sia ancora provveduto alla stipula del contratto, come evidenziato dall'Istante in occasione della risposta alla richiesta di documentazione integrativa, rinviando ai principi generali normativi e di prassi sopra illustrati, non sussistono allo stato elementi sufficienti per qualificare come "*accessorie*" le prestazioni sopra descritte, ai sensi e per gli effetti del citato art. 12.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**