

## Il trattamento IVA delle prestazioni di formazione

di **Edoardo Alessandrini**

### L'approfondimento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpellato n. 85/2021, ha chiarito che l'esenzione ai fini dell'IVA prevista dall'art. 10, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972 per le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e per quelle didattiche di ogni genere, come anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da Pubbliche amministrazioni e da ONLUS, non si applica alle attività di formazione svolte al di fuori dell'ambito regionale, in mancanza di uno specifico riconoscimento da parte della Regione in cui la società intende svolgere i corsi di formazione professionale.

#### Riferimenti

Agenzia delle entrate, risposta a interpellato 3 febbraio 2021, n. 85

Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, art. 132, par. 1, lett. i)

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, n. 20

Con la risposta a interpellato 3 febbraio 2021, n. 85, l'Agenzia delle entrate è tornata a fornire chiarimenti in materia di corretto trattamento fiscale ai fini IVA delle prestazioni di formazione.

A tal riguardo, prima di illustrare il caso di specie e di analizzare il parere rilasciato da parte dei tecnici dell'Agenzia, nel presente intervento si coglie l'occasione per ripercorrere ed illustrare velocemente l'ambito giuridico, unionale e nazionale, di riferimento riguardante il trattamento IVA riservato alle prestazioni di formazione, nonché i principali chiarimenti intervenuti sul tema sia ad opera della Corte di Giustizia UE che da parte dell'Amministrazione finanziaria nazionale.

Alcuni spunti di riflessione verranno poi dedicati al rapporto tra la normativa in questione e le novità

introdotte dal D.Lgs. n. 117/2017 in materia di riforma del Terzo settore.

#### Direttiva 2006/112/CE

Il Titolo IX della Direttiva 2006/112/CE, del Consiglio, del 28 novembre 2006 (di seguito "la Direttiva IVA"), intitolato "Esenzioni" e rubricato "Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico", all'art. 132, par. 1, lett. i) (in precedenza, art. 13, parte A, par. 1, della Direttiva 388/77/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, c.d. Sesta Direttiva) stabilisce che gli Stati membri esentano dall'imposta "l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale (1), nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili". Tale disposizione è completata dai successivi artt. 133 e 134. In particolare, l'art. 133, nel prevedere che gli Stati membri possono consentire che anche "organismi diversi dagli enti di diritto pubblico" applicano le esenzioni stabilite dall'art. 132, subordina tale possibilità all'osservanza di una o più condizioni, tra le quali assume rilievo quella prevista al punto d), secondo cui "le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA". L'art. 134,

**Edoardo Alessandrini** - Avvocato tributarista, MBA - associato UNCAT

#### Nota:

(1) In proposito, l'art. 44 del Reg. di esecuzione UE 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 (recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto) stabilisce che: "[i] servizi di formazione o riqualificazione professionale, esonerati alle condizioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lett. i), della Direttiva 2006/112/CE, comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative ad un'attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione o l'aggiornamento professionale. La durata del corso o della riqualificazione professionale è irrilevante a tal fine".

invece, dispone l'esclusione dal beneficio dell'esenzione di cui trattasi per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che:

- (i) "non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate";
- (ii) "sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA".

Tuttavia, merita subito rilevare come, in merito al requisito del riconoscimento degli istituti o scuole private che svolgono attività di natura educativa, didattica o formativa, la normativa comunitaria non specifiche le condizioni e le procedure per il riconoscimento dei prestatori di servizi ammessi all'esenzione dall'IVA, rinviando la disciplina del riconoscimento al legislatore nazionale (2).

## La disciplina nazionale

L'ordinamento nazionale ha recepito la citata norma unionale di cui all'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA con l'art. 10, comma 1, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972, il quale stabilisce l'esenzione dall'IVA per "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 (3), 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" (4).

Analizzando il testo della disposizione, emerge chiaramente come l'intenzione del legislatore sia stata quella di voler assicurare uno stretto collegamento tra la qualità del soggetto che rende le prestazioni didattiche/formative e il regime di esenzione IVA a esse applicabile, teso a scongiurare una lievitazione dei costi in ragione dell'applicazione dell'imposta: l'esenzione in questo ambito è diretta, dunque, a garantire un trattamento IVA più favorevole a tutte le prestazioni di

## IL PROBLEMA

La norma contenuta nell'art. 10, comma 1, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972, nel recepire la corrispondente disposizione comunitaria, non fornisce alcuna indicazione sulle condizioni per il riconoscimento, assumendo quest'ultimo come presupposto da cui consegue l'applicazione del beneficio dell'esenzione.

insegnamento per consentire un accesso generalizzato, e più agevole, a tali servizi da parte di tutti i potenziali utenti (in tal senso, sentenza della Corte UE causa C-319/12, caso MDDP di cui si dirà a breve). Ciò che emerge, da un sistema così come delineato, è la chiara tendenza ad attribuire alla formazione una caratteristica pub-

blicistica che si concretizza mediante un collegamento diretto ovvero indiretto con l'ente pubblico: la prestazione, infatti, può essere resa direttamente dall'ente ovvero da un soggetto diverso, a condizione che esso abbia ottenuto il necessario riconoscimento da parte di Pubbliche amministrazioni.

Tuttavia, la norma recata dall'art. 10, n. 20, di cui sopra, nel recepire la disposizione fiscale comunitaria, non fornisce alcuna indicazione sulle condizioni per il riconoscimento, assumendo quest'ultimo come presupposto da cui consegue l'applicazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA.

Infatti, la disciplina dei requisiti e delle forme di riconoscimento viene operata da norme diverse da quelle fiscali (5).

Pertanto, alla luce di ciò, si rende necessario procedere ad un approfondimento del concetto, che non può prescindere dall'analisi, da un lato, delle pronunce della Corte di Giustizia UE e, dall'altro, dalla interpretazione amministrativa formatasi e consolidatasi nel corso degli anni.

## Note:

(2) In tal senso, circolare 18 marzo 2008, n. 22/E.

(3) Le parole "enti del Terzo settore di natura non commerciale" sono state così sostituite alla parola "ONLUS" dall'art. 89, comma 7, lettera b), D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, con la decorrenza prevista dall'art. 104, comma 2, del medesimo decreto.

(4) Come ricordato dalla circolare Assonime n. 32 del 6 maggio 2008, la disposizione in parola è stata successivamente modificata dall'art. 14, comma 8, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537 (analizzata dalla stessa Assonime con circolare n. 101/1994) al fine, fra l'altro, sia di estendere l'ambito di applicabilità dell'esenzione per le prestazioni didattiche anche a quelle per l'aggiornamento e la riconversione professionale, sia di chiarire - confermando un orientamento già assunto dal Ministero delle Finanze - che il riconoscimento al quale è subordinata l'esenzione può essere reso, per ragioni di specifica competenza, da un'Amministrazione pubblica che abbia sul soggetto riconosciuto poteri di controllo e vigilanza, e quindi anche da un'Amministrazione diversa da quella scolastica.

(5) Cfr. circolare n. 22/E cit.

## La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE

Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia UE (6), le esenzioni per le attività sociali (sanità, scuola, assistenza ecc.) e culturali (ingressi a mostre, musei ecc.):

- non riguardano tutte le attività d'interesse pubblico, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato;
- costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario e mirano ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro;
- devono essere interpretate in forma restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo;
- l'interpretazione dei vari termini dell'esenzione deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle esenzioni stesse e deve rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA;
- occorre fornire interpretazioni restrittive, ma non tali da privare tali esenzioni dei loro effetti voluti.

A tal riguardo, di grande importanza, appare la sentenza del 28 novembre 2013, causa C-319/12, caso MDDP, nella quale la Corte UE ripercorre e riassume tutti i principi più importanti del sistema unionale delle esenzioni, nonché i confini di applicazione di detto regime ai corsi di formazione.

Innanzitutto, al punto 25 della citata sentenza si può leggere che “[r]isulta dalla giurisprudenza consolidata che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all’articolo 132 della Sesta Direttiva [*rectius* Direttiva 2006/112/CE] devono essere interpretati restrittivamente. Tuttavia, l’interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti da dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA. Pertanto, questa regola d’interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (v., segnatamente, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, punto 22 e giurisprudenza citata)”.

Successivamente, al punto 26 viene evidenziato che “[q]uanto all’obiettivo perseguito dall’esenzione di cui all’articolo 132, paragrafo 1, lett. i), della Direttiva IVA, emerge da tale disposizione che la suddetta esenzione, garantendo un trattamento più favorevole, in materia di IVA, alle prestazioni connesse all’insegnamento, è intesa a facilitare l’accesso a tali prestazioni evitando l’aumento dei costi che si verificherebbe nel caso del loro assoggettamento all’IVA (v. in tal senso, sentenza del 20 giugno 2002, Commissione/Germania, C-287/00, Racc. pag. I 5811, punto 47)”. Ancora, al punto 35 viene precisato che “[a]i sensi dell’articolo 132, paragrafo 1, lett. i), della Direttiva IVA, i servizi educativi in questione sono però esentati solo se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato aventi finalità simili. Ne consegue che gli altri organismi, cioè gli organismi privati, devono soddisfare il requisito di perseguire finalità simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico. Discende quindi chiaramente dal tenore letterale dell’articolo 132, paragrafo 1, lett. i), che quest’ultimo non permette agli Stati membri di accordare l’esenzione per la prestazione di servizi educativi all’insieme degli organismi privati che forniscono tali prestazioni, includendovi anche quelli le cui finalità non sono simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico”.

Alla luce di quanto sin qui detto, la sentenza, al punto 39, perviene alla conclusione che “le disposizioni degli articoli 132, paragrafo 1, lett. i), 133 e 134 della Direttiva IVA devono interpretarsi nel senso che non ostano a che i servizi educativi forniti a fini commerciali da organismi non pubblici siano esentati dall’IVA. Tuttavia l’articolo 132, paragrafo 1, lett. i), di tale Direttiva osta ad un’esenzione dell’insieme delle prestazioni di servizi educativi, in maniera generale, senza che si prendano in considerazione le finalità perseguite da organismi non pubblici che forniscono prestazioni siffatte”.

### Nota:

(6) Si veda in tal senso, sentenza del 26 ottobre 2017, The English Bridge Union, causa C-90/16, EU:C:2017:814, punto 17; sentenze del 16 ottobre 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, causa C-253/07, EU:C:2008:571, punto 16, nonché del 26 febbraio 2015, VDP Dental Laboratory e a., cause C-144/13, C-154/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, punto 44, e giurisprudenza ivi citata.

Inoltre, la Corte UE fornisce un'altra importante puntualizzazione, per quanto qui di interesse, al punto 52 della sentenza in esame, ritenendo che “quando uno Stato membro ha oltrepassato il suo potere discrezionale esentando prestazioni o soggetti passivi per i quali un'esenzione siffatta non poteva oggettivamente essere accordata a norma della suddetta disposizione della Direttiva IVA, l'interessato può invocare direttamente quest'ultima affinché l'esenzione in parola non gli sia applicata”.

Infine, merita ricordare che, in tema di valutazione del concetto di insegnamento, con sentenza del 14 marzo 2019, causa C-449/17, caso A&G Fahrschul-Akademie GmbH, ancorché in tema di scuole guida, la Corte ha ritenuto che “la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli studenti è un elemento particolarmente importante dell'attività di insegnamento (sentenza del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punto 18)”(si veda punto 21), aggiungendo, tuttavia, al punto 30, che “la nozione di ‘insegnamento scolastico o universitario’, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lett. i) e j), della Direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida”.

## I chiarimenti della prassi

L'Amministrazione finanziaria si è più volte pronunciata circa l'ambito di applicazione della citata esenzione alle prestazioni di cui trattasi, per lo più analizzando le singole fattispecie e adottando, come spesso accade, criteri fondati sul “caso per caso”. Infatti, in più occasioni, tra le quali ricorda l'importante circolare n. 22/E del 18 marzo 2008, l'Agenzia è intervenuta per chiarire che l'art. 10, n. 20, del Decreto IVA, coerentemente con quanto previsto dal già citato art. 132 della Direttiva IVA, subordina il beneficio dell'esenzione dall'IVA al verificarsi di due requisiti, uno di carattere oggettivo e l'altro soggettivo, stabilendo che le prestazioni a cui si riferisce:

- devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale;
- devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da Pubbliche amministrazioni.

Tuttavia, giova ripetere che, la norma recata dall'art. 10, n. 20, nel recepire la disposizione fiscale comunitaria, non fornisce alcuna indicazione sulle condizioni per il riconoscimento, assumendo quest'ultimo come presupposto da cui consegue l'applicazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA atteso che la disciplina dei requisiti e delle forme di riconoscimento è operata da disposizioni normative diverse da quelle fiscali.

Pertanto, con specifico riferimento al requisito soggettivo dell'organismo che pone in essere la formazione, la risoluzione n. 47/E del 18 aprile 2011 (che richiama la precedente risoluzione n. 53/E del 15 marzo 2007) ribadisce che:

- “alla terminologia usata dalla norma ‘istituti o scuole’ deve essere attribuito ‘valore meramente descrittivo’, in relazione ai soggetti che normalmente presiedono a tale attività, e non il significato di un'indicazione tassativa di soggetti ammessi a fruire del regime di esenzione (7);
- l'esenzione deve ritenersi operante anche se il riconoscimento di istituti o scuole è effettuato, per ragioni di specifica competenza, da un'Amministrazione dello Stato che non sia quella scolastica;
- il riconoscimento deve riguardare specificamente il corso educativo, didattico, che l'organismo intende realizzare”.

Con la sopracitata circolare 22/E/2008, peraltro, può senza dubbio sostenersi che siano stati delimitati con chiarezza i confini del requisito del riconoscimento da parte della Pubblica amministrazione. L'Agenzia infatti, prendendo spunto dai provvedimenti legislativi (8) che avevano portato alla

### Note:

(7) In tal senso, si vedano risoluzione n. 77/E del 28 maggio 2001 e risoluzione n. 129/E del 18 settembre 2001.

Attribuire ai termini scuole ed istituti un valore meramente descrittivo, conduce alla conseguenza che “tutte le attività educative dell'infanzia e della gioventù, ovvero didattiche sono suscettibili di beneficiare dell'esenzione dall'imposta, purché poste in essere da organismi riconosciuti da Pubbliche amministrazioni” (si veda risoluzione n. 205/E del 24 giugno 2002), anche se quest'ultimi rivestono la natura di società commerciali, non considerandosi quindi di ostacolo all'esenzione la qualità del soggetto che rende le prestazioni didattiche (in tal senso, si veda la già citata risoluzione n. 129/2001, commentata, tra gli altri, da Assonime con circolare n. 53/2001).

(8) Cfr. Legge 10 marzo 2000, n. 62 e D.L. 5 dicembre 2005, n. 250, convertito nella Legge 3 febbraio 2006, n. 27 (recante, tra l'altro, misure urgenti in materia di scuola).

soppressione dell'istituto della "presa d'atto", attraverso il quale avveniva il riconoscimento per le scuole non statali, fornisce le seguenti indicazioni su quali siano le scuole pubbliche o private, ovvero altri organismi, nei cui confronti possa considerarsi verificato il requisito del "riconoscimento":

- scuole non statali paritarie: il riconoscimento è attuato attraverso il provvedimento adottato dal dirigente preposto all'ufficio scolastico regionale competente per territorio con il quale è riconosciuta la parità scolastica, previo accertamento della sussistenza dei requisiti di cui all'art. 1 della Legge n. 62/2000;
- scuole non statali non paritarie: il riconoscimento deriva dall'iscrizione delle stesse in un apposito elenco affisso all'albo dell'ufficio scolastico regionale, secondo le modalità procedurali recate dal regolamento emanato, ai sensi dell'art. 1-bis, comma 5 del D.L. 250 del 2005, convertito dalla L. n. 27 del 2006, con decreto del Ministero della Pubblica Istruzione 29 novembre 2007, n. 263;
- organismi privati, diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, che rendono prestazioni didattiche e formative nelle materie di insegnamento scolastico di competenza del MIUR: il riconoscimento, anche per atto concludente, può essere fatto anche "da altri soggetti pubblici diversi dal Ministero della Pubblica Istruzione" attraverso "una preventiva valutazione rilevante come 'riconoscimento' utile ai fini fiscali", valutazione che può anche essere operata dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate competenti in ragione del domicilio fiscale;
- organismi privati operanti nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione: il riconoscimento utile ai fini fiscali continua ad essere effettuato dai soggetti pubblici competenti per materia (Regioni, enti locali ecc.), con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative, ad esempio, con l'iscrizione in appositi Albi o attraverso l'istituto dell'accreditamento (9);
- prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici: il finanziamento si presenta come riconoscimento di fatto, per atto concludente, dell'attività formativa posta in essere (10);

- corsi destinati alla formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale dipendente di enti pubblici erogati da soggetti terzi: i versamenti effettuati dagli enti sono da considerare come una sorta di riconoscimento, per cui dette somme beneficiano dell'esenzione dall'IVA (11);
- scuole straniere in Italia (12), le quali per il loro funzionamento necessitano di una speciale autorizzazione, ai sensi del D.P.R. n. 389/1994, previo parere del Ministero degli Affari esteri: il riconoscimento è costituito dal provvedimento, che può essere anche tacito, che conclude l'iter per il funzionamento della scuola (13).

Ciò detto, è bene sottolineare come le pronunce dell'Amministrazione siano tutte dirette a ricollegare il riconoscimento con l'attribuzione dell'esenzione dall'IVA delle prestazioni didattiche educative e simili. Invero, con risoluzione n. 382 del 14 ottobre 2008 viene espressamente affermato che "i corsi richiamati nell'istanza [N.d.R. nel caso di specie si trattava di corsi didattici sportivi, effettuati da associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate ad

#### Note:

(9) Cfr. in proposito la risoluzione n. 53/E del 15 marzo 2007 concernente le fattorie didattiche per le quali il requisito del riconoscimento viene soddisfatto con l'iscrizione nel relativo Albo regionale e la risoluzione n. 308/E del 5 novembre 2007 relativa agli enti che organizzano corsi di formazione per l'accesso alla professione di autotrasportatore riconosciuti attraverso l'autorizzazione rilasciata dal Ministero dei Trasporti.

(10) Come chiarisce la Circolare 22/E, 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.

(11) L'art. 14, comma 10, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, stabilisce che: "I versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

(12) Le scuole e le istituzioni culturali straniere in Italia continuano ad essere disciplinate dal D.Lgs. 16 aprile 1994, n. 297.

(13) È stata esplicitamente superata, quindi, la posizione espressa con la risoluzione n. 65/2003, nella quale era stato sostenuto che la denuncia di inizio attività e la domanda di autorizzazione, presentate ai sensi del D.P.R. n. 389/1994, non assumevano la valenza di procedure idonee a conferire alle scuole e istituzioni in argomento il requisito del riconoscimento, in quanto era indispensabile la presa d'atto.

un ente di promozione sportiva riconosciuto dal CONI] non possono fruire dell'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, comma 1, n. 20, del D.P.R. n. 633 del 1972, considerato, in particolare, che gli stessi non sono riconosciuti da un soggetto pubblico con le modalità previste per la specifica attività svolta né risultano specificatamente approvati e finanziati da enti pubblici”.

A diversa conclusione perviene invece la successiva risoluzione n. 47 del 18 aprile 2011 per ciò che riguarda l'attività di formazione per “mediatori professionisti” (Decreto del Ministro della Giustizia 23 luglio 2004, n. 222) svolta dalla “Camera arbitrale e di conciliazione” dell'Ordine degli avvocati, corsi finalizzati alla professione di mediatori. In tale occasione, i tecnici dell'Agenzia affermano che per detti corsi “possa ritenersi soddisfatto il requisito del ‘riconoscimento’ richiesto dall'articolo 10, n. 20, d'anziché richiamato, trattandosi di corsi autorizzati dal Ministero della Giustizia e, dunque, assoggettati alla attività di controllo e vigilanza dello stesso”. Questa interpretazione sarebbe suffragata, si legge nel chiarimento, “dall'ampia formulazione del D.M. 18 ottobre 2010 [...], che, oltre ad individuare e disciplinare i criteri per l'iscrizione degli enti abilitati a svolgere l'attività di formazione dei mediatori, considera iscritti di diritto, e dunque autorizzati, gli organismi già accreditati ai sensi del Decreto del Ministro della Giustizia 23 luglio 2004, n. 222, tra i quali rientra la ‘Camera arbitrale e di conciliazione’ dell'Ordine forense [...]”.

Più recentemente, infine, l'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 94 del 3 aprile 2019, nell'esprimersi sul trattamento IVA delle prestazioni didattiche universitarie rese da una società, coglie l'occasione per soffermarsi sul concetto del “riconoscimento”, da cui genera l'applicazione del regime di esenzione. A tal riguardo, la risposta evidenzia come i chiarimenti in materia, già forniti con la fondamentale circolare n. 22/E, non trovino applicazione nell'ambito universitario, per cui si deve ritenere che (nel caso rappresentato all'Agenzia delle entrate) non sussistano i presupposti per l'applicazione dell'esenzione IVA alle prestazioni didattiche rese da una società in materie presenti nell'ordinamento universitario, non essendo l'attività autorizzata dal Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca e

non rilevando la circostanza che le materie oggetto dei corsi resi dalla società stessa rientrino tra quelle presenti nell'ordinamento universitario, come attestato da quest'ultima.

L'Amministrazione sottolinea, altresì, che “le attività formative svolte da ALFA non sono rese nell'ambito di un'attività approvata e finanziata da enti pubblici (Amministrazioni statali, Regioni, enti locali, Università ecc.) tale da far ritenere sussistente un riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere, come evidenziato dal paragrafo n. 5 della circolare n. 22/E del 2008”.

## Terzo Settore

Tutto ciò premesso, e per senso di completezza, un ulteriore profilo che merita di essere velocemente analizzato riguarda il rapporto tra la sopra citata disciplina ai fini IVA delle attività di formazione con la novella normativa introdotta dalla legge 6 giugno 2016 n. 106, concernente la c.d. “Riforma del Terzo settore”.

Come noto, la legge n. 106/2016 reca la delega al Governo per l'adozione di uno o più decreti legislativi aventi, tra l'altro, ad oggetto la riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale, di cui prevede i principi generali sulla cui base attuare l'intervento. In attuazione di tale delega, il Governo ha emanato il D.Lgs. 3 luglio 2017 n. 117 (in vigore dal 3 agosto 2017), c.d. Codice del Terzo settore (di seguito, per brevità, “CTS”), attraverso il quale ha unificato sotto la categoria giuridica degli Enti del Terzo settore (di seguito, per brevità, “ETS”) gran parte degli enti privati senza scopo di lucro preesistenti, dotandola di una regolamentazione civilistica e tributaria comune e prevedendo, tra le varie misure, la regolamentazione di un registro unico nazionale del Terzo settore (c.d. Runt) (14).

In tale contesto, si rende necessario inquadrare anche gli enti esercenti attività di formazione, stante la grande varietà ed eterogeneità degli stessi tra soggetti a vocazione prevalentemente imprenditoriale e soggetti che svolgono la propria attività per la maggior parte in convenzione con la PA.

---

### Nota:

(14) Si veda art. 4 della L. 6 giugno 2016 n. 106, art. 11, D.Lgs. 3 luglio 2017 n. 117 nonché artt. da 47 a 54 del Titolo VI del medesimo decreto.

A tal riguardo, debbono essere considerati due aspetti:

- la tipologia di attività che, iscrivendosi al Runt, i succitati enti potranno svolgere;
- il trattamento fiscale e, segnatamente per quel che qui interessa, ai fini IVA, di dette attività.

Circa il primo elemento va innanzitutto rilevato come il settore della formazione sia stato tenuto in grande considerazione dalla riforma: l'art. 5 del citato CTS, al comma 1, ha infatti individuato tra le attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, anche quelle aventi ad oggetto:

- educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa (lett. d);
- formazione universitaria e post-universitaria (lett. g).

Con riferimento poi al trattamento fiscale e ai fini IVA, merita ricordare che, in base ai chiarimenti intervenuti con circolare 11 maggio 2015, n. 20/E, per le attività svolte in convenzione con la PA, la quale eroghi somme di denaro agendo secondo le disposizioni dell'art. 12 della legge n. 241 del 1990 ("Provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici"), detto riferimento normativo è sufficiente a qualificare le somme in questione come contributi pubblici (siano essi di derivazione comunitaria ovvero di derivazione nazionale), fuori campo dell'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972 (15).

Contrariamente, nel caso in cui l'erogazione di denaro avvenga nell'ambito di uno schema negoziale riconducibile al codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. n. 50/2016, nel rapporto che si instaura tra l'Amministrazione concedente e l'organismo di formazione aggiudicatario assume una causa tipica la funzione sinallagmatica tra le somme erogate dalla parte pubblica e i servizi forniti dal soggetto privato, diretti a soddisfare gli interessi dell'Amministrazione: in altre parole, le somme erogate dalla parte pubblica costituiscono il corrispettivo e, quindi, la controprestazione, del servizio affidato all'ente aggiudicatario (*rectius*, della prestazione a carico di quest'ultimo), derivandone, pertanto, la rilevanza dell'operazione ai fini

dell'IVA, salvo poi a verificare il regime concretamente applicabile.

Quest'ultime attività, come più sopra evidenziato, possono beneficiare dell'ipotesi di esenzione prevista dall'art. 10, n. 20 del Decreto IVA al ricorrere di due requisiti: (i) uno oggettivo, secondo il quale i corrispettivi riguardano prestazioni legate all'attività educativa dell'infanzia/della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa quella di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale; (ii) l'altro soggettivo, in forza del quale le prestazioni devono essere rese da istituti, scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni, o altri soggetti (tra i quali, allo stato attuale, vengono ricomprese le ONLUS).

Le attuali ipotesi soggettive di esenzione IVA, ad oggi riferite alle ONLUS, saranno applicabili, oltre a coloro che operano in regime di convenzione, ai soli enti del Terzo settore (ETS) non commerciali. Un ruolo cruciale, dunque, assumerà la corretta qualificazione di un ente come fiscalmente commerciale o meno, alla luce della doppia verifica prevista dall'art. 79 del CTS, secondo il quale, le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 si considerano di natura non commerciale:

- quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici di enti pubblici salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (comma 2);
- qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi (comma 2-bis).

Naturalmente, quanto testè riportato inciderà anche sulla sezione del Runt in cui l'ente potrebbe avere convenienza ad iscriversi (16).

Come evidenziato da autorevole dottrina, infatti, la sezione residuale «altri enti del terzo settore» potrebbe essere più appropriata, ad esempio, per un ente di formazione che risulti non commerciale,

#### Note:

(15) Siffatti finanziamenti pubblici che, in quanto tali, non assumono la natura di corrispettivi - devono essere considerati alla stregua di una cessione avente ad oggetto denaro.

(16) Le sezioni di cui si compone il Runt sono individuate dall'art. 46 del D.Lgs. n. 117/2017.

mentre per tutte le realtà più strutturate che presentino entrate commerciali rilevanti la scelta potrà ricadere sull'impresa sociale (17); in quest'ultimo caso, ai fini dell'esenzione IVA di cui trattasi, si renderà necessario il riconoscimento pubblico, non potendo tali enti beneficiare delle ulteriori ipotesi previste dalla norma. Pertanto, troveranno applicazione i chiarimenti forniti dalla sopra citata circolare 22/E del 2008 secondo la quale, si ribadisce, possono essere riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dal tributo le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici, stante la valenza di riconoscimento, per atto concludente, del finanziamento.

## La fattispecie all'esame dell'Agenzia delle entrate

Tutto ciò premesso, e venendo finalmente al caso di specie, con l'istanza di interpello sopra richiamata, è stato esposto un quesito da parte di una società che svolge, presso la propria sede principale della città X, l'attività di "corsi di aggiornamento e corsi di formazione professionale" nel campo della cosmetica e del trucco professionale. La società dichiara che, dopo aver presentato la relativa domanda e aver ricevuto idonea attività ispettiva, risulta iscritta all'Albo regionale dei soggetti accreditati per i servizi di istruzione e formazione professionale ai sensi del D.G. regionale della Regione BETA.

Grazie a tale riconoscimento, l'istante applica alle prestazioni dallo stesso effettuate nei confronti dei partecipanti ai corsi in esame, l'esenzione ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 10, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972, così come previsto dalla prassi dell'Agenzia delle entrate.

Per effetto dei positivi sviluppi delle attività di formazione professionale e per effetto del crescente numero di partecipanti ai corsi svolti nella sede di X, la società riferisce di aver costituito, in un'altra Regione, una sede operativa dove vengono svolte, con le stesse modalità e con lo stesso corpo docente,

### IN SINTESI

Ai fini della concessione dell'iscrizione nei singoli Albi regionali dei servizi di istruzione e formazione professionale, ogni ente regionale adotta, nelle proprie aree di competenza territoriale, autonomi criteri di riconoscimento.

In mancanza di uno specifico riconoscimento da parte della Regione in cui la società intende svolgere i corsi di formazione professionale, non è applicabile l'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972 alle attività formative dalla stessa svolte.

le medesime attività di formazione professionale svolte nella sede di X.

Ciò premesso, nell'istanza all'Agenzia la società chiede di conoscere se sia possibile applicare l'esenzione ai fini IVA alle menzionate attività, qualora le stesse siano svolte in una Regione differente da quella che ha concesso l'accreditamento.

Al riguardo, la stessa evidenzia che molte delle attività relative ai corsi svolti al di fuori dalla sede operativa,

quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la predisposizione dei calendari, la formazione delle aule, l'emissione di certificati e attestati e in genere tutta l'attività di coordinamento e di controllo delle attività formative, oltre che l'attività amministrativa di fatturazione, di gestione degli incassi e dei pagamenti, sono effettuate dal personale della sede principale.

Nella soluzione interpretativa prospettata, l'istante ritiene che l'esenzione ai fini IVA, di cui al citato art. 10, n. 20, del Decreto IVA dallo stesso applicata a seguito dell'iscrizione nell'Albo regionale dei soggetti accreditati per i servizi di istruzione e formazione professionale, ai sensi del D.G. regionale della Regione BETA, debba essere estesa a tutte le attività di formazione professionale effettuate dalla società su tutto il territorio nazionale. Ciò in quanto, a parere della società, l'accreditamento da parte della Regione BETA costituisce quel riconoscimento da parte di una Pubblica amministrazione che, per prassi e giurisprudenza consolidata, rappresenta il requisito oggettivo necessario all'applicazione dell'esenzione in esame.

## Il parere delle Entrate

Per i tecnici delle Entrate la soluzione prospettata dal soggetto istante non è condivisibile.

L'Agenzia principia il proprio *iter* argomentativo ricordando i chiarimenti già forniti con la citata

### Nota:

(17) In tal senso, si veda G. Sepio, "IVA, l'ago della bilancia è la natura commerciale", in *Il Sole 24Ore*, 13 maggio 2021.

circolare n. 22/E/2008 circa la sussistenza dei requisiti al ricorrere dei quali l'art. 10, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972 subordina l'applicazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA.

In particolare, la risposta evidenzia come, riguardo al caso in esame, relativamente agli organismi privati operanti nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica istruzione, il par. 4 della medesima circolare precisi che il riconoscimento utile ai fini fiscali continua ad essere effettuato dai soggetti competenti per materia (Regioni, enti locali ecc.), con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative, ad esempio, con l'iscrizione in appositi Albi o attraverso l'istituto dell'accreditamento.

Coerentemente con le indicazioni contenute nella prassi della stessa Amministrazione finanziaria, ai fini dell'esenzione di cui trattasi, l'iscrizione della società nell'Albo dei soggetti accreditati per "i corsi di aggiornamento e corsi di formazione professionale" nel campo della cosmetica e del trucco professionale della Regione BETA è stata rilasciata dal soggetto competente per materia.

Ciò premesso, tuttavia, l'Agenzia non ritiene possibile estendere l'esenzione in esame alle attività formative svolte da ALFA al di fuori dell'ambito territoriale della Regione BETA. Invero, ai fini della concessione della iscrizione nei singoli Albi regionali dei servizi di istruzione e formazione professionale, ogni ente regionale, essendo un soggetto pubblico diverso dall'Amministrazione della

Pubblica istruzione, adotterà, nelle proprie aree di competenza territoriale, autonomi criteri di riconoscimento.

Ne deriva che, nel caso di specie, non può trovare applicazione il principio generale contenuto nella risoluzione n. 269/E del 3 luglio 2008, e riferito agli organismi privati che svolgono corsi nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero della Pubblica istruzione (cfr. par. 3 della circolare n. 22/E/2008), secondo cui, in considerazione del fatto che i programmi formativi sono adottati su base nazionale, l'organismo privato che svolge l'attività didattica e formativa nelle aree di competenza dell'Amministrazione scolastica nel territorio di più Regioni deve presentare l'istanza per il riconoscimento alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale.

## **Le conclusioni**

Alla luce dei chiarimenti contenuti nella menzionata circolare n. 22/E/2008, e del principio generale affermato nella risoluzione n. 269/E del 3 luglio 2008 poc'anzi richiamata, l'Agenzia delle entrate conclude nel ritenere che nel caso di specie "ALFA non possa applicare l'esenzione prevista dall'articolo 10, n. 20, del D.P.R. n. 633 del 1972, alle attività di formazione dalla stessa svolte al di fuori di tale ambito regionale, in mancanza di uno specifico riconoscimento da parte della Regione in cui la società intende svolgere tali corsi di formazione professionale".