

Iva

CORSI di FORMAZIONE APPLICABILITÀ del REGIME di ESENZIONE da IVA

di Riccardo Scardovelli

QUADRO NORMATIVO

Art. 132, lett. i), Direttiva 2006/112/CE: prevede che gli Stati membri esentino da Iva le prestazioni di educazione, insegnamento e formazione effettuate da determinati enti ed organismi.

Art. 10, co. 1, punto 20), D.P.R. 633/1972 [CFF ● 210]: esenta da Iva le prestazioni educative, didattiche e di formazione che presentino specifici requisiti oggettivi e soggettivi.

C.M. 150/1994: ha chiarito che l'esenzione da Iva di cui all'art. 10, D.P.R. 633/1972 viene applicata solo ai corsi di formazione tenuti da istituti e scuole riconosciuti da pubbliche Amministrazioni.

RR.MM. 73/1998, 77/E/2001, 53/E/2007 e 308/E/2007: hanno esteso l'esenzione da Iva ai corsi tenuti da ogni organismo svolgente attività di formazione che abbia ottenuto il riconoscimento da pubbliche Amministrazioni.

RR.MM. 129/E/2001 e 205/E/2002: hanno previsto che il riconoscimento possa essere rilasciato anche da soggetti diversi dalla pubblica Amministrazione, sempre che questi siano sottoposti al controllo e

vigilanza del competente Ministero.

C.M. 22/E/2008: ha chiarito che ogni corso di formazione finanziato da una pubblica Amministrazione si deve sempre intendere esente da Iva.

R.M. 47/E/2011: ha previsto l'esenzione da Iva per i corsi di formazione per mediatori professionisti tenuti dai soggetti iscritti nell'apposito Registro.

Art. 14, co. 10, L. 24.12.1993, n. 537 [CFF ● 1287]: prevede l'esenzione generale da Iva per i corrispettivi pagati dagli enti pubblici per i corsi di formazione a favore del proprio personale.

C.M. 81/1990, RR.MM. 164/2000 e 84/E/2003: hanno precisato che l'esenzione da Iva per i corsi effettuati nei confronti degli enti pubblici è applicabile solo nel caso in cui i corsi siano organizzati ed effettuati da terzi.

R.M. 16/E/2006: ha precisato i requisiti soggettivi ed oggettivi necessari affinché si possa applicare il regime di esenzione di cui all'art. 14, co. 10, L. 537/1993.

ESENZIONE da IVA per i CORSI da MEDIATORE:

l'Agenzia dell'Entrate, con la R.M. 18.4.2011, n. 47/E, ha chiarito che sono da considerarsi esenti da Iva le prestazioni didattiche fornite dagli enti abilitati a svolgere attività di formazione per mediatori professionisti, iscritti nel registro previsto dal D.M. 23.7.2004 n. 222.

Ricordiamo, innanzitutto, che per mediazione si deve intendere l'attività professionale finalizzata ad assistere due o più soggetti nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, ovvero nella formulazione di

una proposta per la risoluzione della stessa.

In particolare, per poter svolgere tale funzione è richiesto che il mediatore, soggetto terzo ed imparziale, abbia una specifica formazione professionale; a tal fine sono stati istituiti numerosi corsi di formazione da parte di soggetti iscritti nel suddetto registro, tra cui le Camere arbitrali e di conciliazione degli Ordini degli Avvocati.

Nella risoluzione in commento, i tecnici dell'Amministrazione finanziaria hanno, quindi, previsto che le quote di iscrizione ai corsi per

mediatore possano beneficiare del regime di esenzione da Iva, di cui all'art. 10, co. 1, n. 20), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF 210], nel quale, in generale, rientrano «*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 Onlus, 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*».

REQUISITI per l'ESENZIONE da IVA: si sottolinea come la suddetta disposizione normativa subordina l'applicazione dell'agevolazione fiscale dell'esenzione da imposta al verificarsi congiunto dei seguenti due requisiti:

- **requisito oggettivo:** le prestazioni devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale;
- **requisito soggettivo:** le prestazioni devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche Amministrazioni.

In relazione all'individuazione del **requisito soggettivo**, già la C.M. 150/1994 aveva precisato che «*i corsi di formazione svolti nei confronti di soggetti diversi dagli enti pubblici possono fruire del trattamento di esenzione dell'Iva previsto dall'articolo 10, n. 20 (...) ma a condizione che siano eseguiti da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e che il riconoscimento prescritto dalla richiamata norma sia relativo ai corsi stessi. Per fattispecie diverse non si rende applicabile l'esenzione dell'Iva*».

Nel corso degli anni l'Agenzia delle Entrate si è espressa più volte (si vedano le RR.MM. 73/1998, 77/E/2001, 53/E/2007 e 308/E/2007 e la C.M. 22/E/2008), sottolineando che il regime di esenzione è applicabile a qualsiasi organismo svolgente attività di formazione, sempre che lo stesso abbia ottenuto il riconoscimento da parte di una pubblica Amministrazione ovvero sia sottoposto al controllo del Ministero competente.

In particolare, il riconoscimento (utile ai fini dell'esenzione fiscale) deve essere effettuato dai **soggetti pubblici competenti** per materia (Regioni, Enti locali, ecc.) con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative come, ad esempio, l'iscrizione in

appositi **Albi** o attraverso l'**istituto dell'accreditamento**.

Ricordiamo, a tal proposito, la R.M. 53/E/2007 concernente le **fattorie didattiche**, per le quali il **requisito del riconoscimento** viene soddisfatto con l'**iscrizione** nel relativo **albo regionale**, nonché la R.M. 308/E/2007, relativa ai **corsi di formazione per l'accesso alla professione di autotrasportatore** svolti da **enti riconosciuti**, in quanto autorizzati dal Ministero dei Trasporti.

Si noti che tale riconoscimento, secondo quanto chiarito dalle RR.MM. 129/E/2001 e 205/E/2002, può essere rilasciato anche da **organismi diversi** dalla pubblica Amministrazione, purché siano sottoposti a loro volta a **vigilanza e controllo** da parte del **Ministero competente**.

Pertanto, alla terminologia utilizzata dal citato art. 10, D.P.R. 633/1972 – «*istituti o scuole*» – deve essere attribuito valore **meramente descrittivo**, in relazione ai soggetti che normalmente presiedono allo svolgimento di tale **attività**, e **non** il significato di un'**elencazione tassativa dei soggetti ammessi** ad usufruire del regime di esenzione.

Inoltre, la C.M. 22/E/2008 ha previsto che siano riconducibili nell'ambito applicativo del **beneficio dell'esenzione** dall'Iva anche «*le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici*»; l'Amministrazione finanziaria ha, infatti, sostenuto che nel **finanziamento del progetto educativo e didattico** è insita l'**attività di controllo e di vigilanza** da parte dell'**ente pubblico**.

Diversamente, nell'ipotesi in cui l'**organismo gestore** dei corsi di formazione **non** abbia ottenuto il **riconoscimento** in esame, i relativi **corrispettivi** non potranno beneficiare dell'**esenzione**, ma saranno **assoggettati ad Iva** nella **misura ordinaria**.

Si sottolinea che tali interpretazioni ministeriali sono coerenti con quanto previsto a livello comunitario dall'art. 132, lett. i), Direttiva 2006/112/CE, il quale dispone l'**esenzione da Iva** per «*l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, 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*».

Si noti come l'**esenzione da Iva** venga riconosciuta, in generale, agli **organismi** che hanno natura di **diritto pubblico** ovvero **riconosciuti dallo Stato** come aventi **finalità didattiche** e come tale **agevolazione** sia **estensibile**, oltre che

allo svolgimento dell'attività didattica, anche alle **prestazioni connesse**, quali l'alloggio, il vitto e la fornitura di libri e altro materiale didattico.

Alla luce di ciò, l'Amministrazione finanziaria, nella R.M. 47/E/2011 in commento, ha ritenuto di annoverare tra i **corsi di formazione esenti da Iva** anche quelli organizzati dalla **Camera arbitrale e di conciliazione**, in quanto possono ritenersi **corsi autorizzati** dal Ministero della Giustizia e sottoposti al **controllo** ed alla **vigilanza** dello stesso.

Inoltre, a suffragio di tale interpretazione, i tecnici dell'Agenzia hanno ricordato che il D.M. Giustizia 18.10.2010 ha previsto l'**iscrizione di diritto** delle **Camere arbitrali e di conciliazione** tra gli **enti abilitati** a formare i **mediatori**.

ESENZIONE da IVA per i CORSI RIVOLTI ad ENTI PUBBLICI: diversa è, invece, la normativa fiscale che riconosce l'**esenzione da Iva** per i **corsi di formazione** rivolti agli **enti pubblici**, prevista dal Legislatore al fine di **agevolare** le **pubbliche Amministrazioni** ad investire risorse nella **formazione** del proprio **personale dipendente**.

In particolare, trattasi dell'art. 14, co. 10, L. 24.12.1993, n. 537 [CFF ● 1287], che dispone: «*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*».

In merito al campo di applicazione di detta normativa, la C.M. 81/1990 e le successive RR.MM. 164/2000 e 84/E/2003, hanno precisato che l'**esenzione** «*si rende applicabile unicamente ai corrispettivi pagati dagli enti pubblici nell'ambito del rapporto contrattuale posto in essere con i soggetti che eseguono i corsi di formazione*».

I tecnici dell'Amministrazione finanziaria hanno sottolineato che l'**agevolazione non si**

rende, invece, **applicabile** ai **versamenti** eseguiti dagli **enti pubblici** per l'**acquisizione** di **beni** e di **servizi** (ad esempio, locazione di immobili, utenze, stampati e cancelleria, materiale didattico e costo docenze), qualora gli stessi **enti** eseguano **direttamente** i **corsi di formazione**.

In altri termini, l'**esenzione Iva** di cui al suddetto art. 14, co. 10, L. 537/1993 è **applicabile unicamente** nel caso in cui l'**ente** stipuli una **convenzione** con **terzi** al fine di far **eseguire** i **corsi formativi** per il **proprio personale**; mentre, nel caso di **gestione diretta** di detti **corsi** e **seminari** da parte dell'Amministrazione, l'**acquisto** di **beni** e **servizi**, non costituendo un corrispettivo per l'esecuzione del corso, deve essere **assoggettato ad Iva** con le relative aliquote.

La successiva R.M. 16/E/2006 ha, inoltre, precisato che, sotto il **profilo soggettivo**, la normativa in commento **non** pone alcun **limite** ai **soggetti organizzatori** dei **corsi di formazione**, che possono, pertanto, assumere **qualsiasi forma giuridica** e per i quali **non** è richiesto alcun **riconoscimento** da parte di pubbliche Amministrazioni.

Sotto il **profilo oggettivo**, invece, la medesima risoluzione ha previsto che siano **riconducibili** nel **regime di esenzione dall'Iva** i **versamenti** effettuati da **enti pubblici** a condizione che:

- detti **versamenti** siano **erogati** a fronte dell'**esecuzione** di **attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione**;
- i **corsi** siano destinati al **personale**.

A ribadire tali concetti è intervenuta, da ultimo, la citata C.M. 22/E/2008, per la quale «*nel caso in cui l'ente pubblico si avvalga di un soggetto terzo per l'esecuzione di corsi destinati alla formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del proprio personale dipendente, le somme corrisposte dal medesimo ente pubblico all'organizzatore del corso beneficiano dell'esenzione dall'Iva, ai sensi dell'articolo 14, comma 10 della legge 24 dicembre 1993, n. 537*».