

Risposta n. 457/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -
Trattamento ai fini Iva di prestazioni formative rese da singoli relatori ad
enti organizzatori del corso di formazione- Articolo 5 e articolo 10, primo
comma, n. 20), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

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

QUESITO

L'Ente istante chiede chiarimenti al fine di individuare il corretto trattamento fiscale riservato ai fini IVA ai corrispettivi percepiti da soggetti terzi, diversi dagli enti strumentali e dalle SAF, *rectius* relatori indipendenti, per l'attività di formazione svolta in base ad accordi di cooperazione/convenzione/collaborazione con gli Ordini territoriali. (..)

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Ente istante ritiene che il caso prospettato debba essere risolto nel modo seguente: ricezione, da parte degli Ordini territoriali (..) di parcelle da parte di singoli relatori nel campo di applicazione dell'IVA in regime di esenzione, per lo svolgimento di singole attività formative, operate sotto la direzione, il controllo e la responsabilità

degli Ordini stessi (aventi lo *status* di enti pubblici) tenuti a garantire, essendone responsabili, i contenuti delle attività formative ed il riscontro dell'effettiva partecipazione degli iscritti agli eventi formativi, così come previsto dalle norme di esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lett. i) della Direttiva n. 112/2006 e all'articolo 10, primo comma, n. 20), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, della sussistenza di tale condizione di esenzione.

L'istante, pertanto, ritiene di dover adottare il seguente comportamento: accettazione e verifica dell'emissione, da parte dei singoli relatori, di fatture rientranti nel campo di applicazione dell'IVA in regime di esenzione.

Secondo l'istante, in base ai principi di carattere generale concernenti l'ambito applicativo dell'esenzione IVA prevista per le attività didattiche di formazione e aggiornamento professionale, che i corrispettivi percepiti da soggetti terzi, ovvero i singoli relatori, per attività di formazione svolta in base a cooperazione/convenzione/collaborazione con gli Ordini territoriali rientrano nel campo di applicazione dell'IVA in regime di esenzione sempreché trattasi di eventi formativi svolti sotto la direzione ed il controllo dell'Ordine, e come tali integranti il requisito del riconoscimento da parte della pubblica amministrazione, come richiesto dalle norme di esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lett. i), della Direttiva n. 112/2006 e all'articolo 10, primo comma, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 10, primo comma, n. 20), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'esenzione ai fini dell'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, 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. Le prestazioni di cui al periodo precedente non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1».

Tale norma trae origine dall'articolo 132, lettere *i) e j)*, della Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE, che individua tra le operazioni che gli Stati membri esentano dall'imposta sul valore aggiunto:

«i) 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;

j) le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario».

Come chiarito dalla Corte di Giustizia dell'UE (cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 28 novembre 2013, Causa C-319/12, punto 35), ai sensi del citato articolo 132, lettera *i)*, i servizi educativi e formativi in questione sono 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 sempre che gli altri organismi, cioè gli organismi privati, soddisfino il requisito di perseguire finalità simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico.

Come precisato nella circolare n. 22/E del 18 marzo 2008, la disposizione recata dal citato articolo 10, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 132 della Direttiva CE n. 112 del 2006, con riferimento al requisito soggettivo, richiede ai fini dell'esenzione dall'IVA che le prestazioni ivi indicate vengano rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

In particolare, relativamente agli organismi privati operanti nelle materie di

competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione (ad esempio, corsi di formazione professionale), al paragrafo 4 della menzionata circolare n. 22/E del 2008, è stato precisato 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 (cfr. risoluzione n.53/E del 15 marzo 2007 e risoluzione n. 308/E del 5 novembre 2007).

Coerentemente con tale interpretazione, è applicabile l'esenzione di cui all'articolo 10, n. 20), ai corrispettivi percepiti da determinati enti (quali enti strumentali agli Ordini territoriali e SAF), e da altri enti terzi diversi da questi ultimi per l'attività didattica di formazione e aggiornamento professionale da questi svolta in base a cooperazione/convenzione/collaborazione con gli Ordini territoriali, purchè tali enti terzi svolgano le singole attività formative ed operino sotto la direzione, il controllo e la responsabilità dell'Ordine stesso (avente lo *status* di ente pubblico) che è tenuto a garantire, essendone responsabile, i contenuti delle attività formative ed il riscontro dell'effettiva partecipazione degli iscritti agli eventi formativi, integrando tali elementi il requisito del riconoscimento da parte della pubblica amministrazione richiesto dalle norme di esenzione di cui all'art. 132, paragrafo 1, lett. *i)* della Direttiva n. 112/2006 e all'articolo 10, primo comma, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, con riferimento all'esenzione prevista dall'articolo 132, lettera *j)*, della Direttiva n. 2006/112/CE con riguardo alle *"lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario"*, la Corte di Giustizia europea (cfr. Sentenza Corte di Giustizia Europea del 14 giugno 2007, causa C-445/05) ha precisato che la lezione di un docente, a titolo personale, resa attraverso un istituto di istruzione è esente da IVA solo se le lezioni sono impartite *"per proprio conto e sotto la propria responsabilità"*.

Ad avviso della Corte, tale circostanza si verificherebbe quando il docente non

viene retribuito "*in caso di impedimento*" e perde gli onorari "*in caso di soppressione dei corsi*". E' improprio, invece, l'attività resa da un docente/libero professionista ad un istituto che organizza corsi scolastici o di formazione professionale, quando è l'istituto stesso ad assumersi ogni rischio per la gestione dei corsi in parola. Inoltre, nella Sentenza Corte di Giustizia Europea del 28 gennaio 2010, causa C-473/08 è stato precisato che non impartisce lezioni "a titolo personale" il docente che operi nell'ambito di corsi di formazione proposti da un ente terzo che sia responsabile dell'istituto di formazione nel cui ambito il docente ha impartito lezioni, e che abbia retribuito quest'ultimo in quanto erogatore di servizi a beneficio del sistema educativo amministrato dall'ente stesso.

Tali principi, quindi, non possono essere applicati a singoli relatori persone fisiche liberi professionisti, titolari di partita Iva, che svolgano l'attività formativa nell'ambito di corsi organizzati da Ordini territoriali, configurandosi in tal caso le prestazioni dei docenti come redditi di lavoro autonomo rientranti nell'art. 5 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nel caso di specie, l'istante precisa che le attività formative che vengono svolte da singoli relatori, oggetto di quesito, sono operate sotto la direzione, il controllo e la responsabilità degli Ordini territoriali, tenuti a garantire, essendone responsabili, i contenuti delle attività formative stesse ed il riscontro dell'effettiva partecipazione degli iscritti agli eventi formativi; pertanto i corsi formativi in oggetto sono organizzati direttamente dagli Ordini territoriali, nei confronti dei quali il singolo relatore emetterà successivamente fattura per la

prestazione professionale resa.

Pertanto, le prestazioni effettuate da singoli relatori nei confronti dell'ente organizzatore del corso devono essere assoggettate ad IVA nella misura ordinaria nel caso in cui i relatori siano dotati di partita IVA in quanto professionisti, per cui l'attività di docenza viene attratta nella sfera dell'attività professionale esercitata (cfr. in tal senso, anche Circolare n. 58/E del 18 giugno 2001), oppure nel caso in cui i

relatori, pur non essendo professionisti, svolgono l'attività di docenza in maniera abituale, in applicazione dell'articolo 5 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sull'argomento, si può fare riferimento anche alla Risoluzione n. 100/E del 25 luglio 2005, nella quale è stato, tra l'altro, precisato che l'esenzione di cui all'articolo 10, n. 20), si applica quando i soggetti incaricati dell'esecuzione dei corsi provvedono alla effettuazione di operazioni che concretizzano nella loro globalità l'esecuzione di corsi di formazione, di aggiornamento o di riqualificazione. L'esenzione non trova applicazione, invece, quando i soggetti incaricati provvedano all'effettuazione di singole prestazioni (risoluzione n. 430947 del 23 dicembre 1991).

Inoltre, nello stesso documento di prassi è stato anche evidenziato che l'esenzione da IVA prevista dal citato articolo 10, n. 20), riflette unicamente le prestazioni che vengono rese da scuole, istituti o altri organismi e non anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli stessi.

Pertanto, le eventuali prestazioni rese all'Istituto da docenti esterni, dotati di partita IVA, devono essere assoggettate all'imposta nella misura ordinaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)