

Esenzione IVA delle prestazioni didattiche e di formazione: le condizioni per l'applicazione

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Publicato il 21 Maggio 2008

Soppressione della presa d'atto e nuove modalità di riconoscimento di scuole paritarie e non.

Con la circolare n. 32 del 6 maggio scorso Assonime illustra i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 22/E del 18 marzo 2008, in relazione al requisito del "riconoscimento" delle scuole ed istituti didattici e di formazione per beneficiare del regime di esenzione iva delle prestazioni eseguite.

Soppressione "ex lege" della presa d'atto

Dopo aver ripercorso il quadro interpretativo dell'art. 10, co. 1, numero 20, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'Amministrazione finanziaria ha fornito, in sede di emanazione della circolare n. 22/E/08, gli opportuni chiarimenti relativi ai requisiti attualmente richiesti per ottenere il "riconoscimento" di scuole ed istituti, valevole agli effetti dell'esenzione IVA, a seguito della riforma delle scuole non statali operata:

- con la legge 10 marzo 2000, n. 62 (recante norme per la parità scolastica e disposizioni sul diritto allo studio e all'istruzione) e
- con il D.L. 5 dicembre 2005, n. 250, convertito con legge n. 27 del 2006 (recante, tra l'altro, misure urgenti in materia di scuola).



Tali disposizioni, infatti, da un lato hanno suddiviso le scuole non statali in due categorie (paritarie e non paritarie) e, dall'altro, hanno espressamente abrogato la previsione contenuta nell'art. 352 del T.U. in materia di pubblica istruzione (D.lgs.16 aprile 1994, n. 297), in base al quale le istituzioni scolastiche non statali erano “..soggette alla vigilanza del Ministero della pubblica istruzione.., sotto l'aspetto didattico e morale” (c.d.”presa d'atto”).

Da ciò deriva che gli organismi privati che intendono effettuare prestazioni didattiche e formative comunque comprese in materie di competenza dell'amministrazione scolastica faranno riferimento a forme alternative di riconoscimento che consentano loro di operare in regime di esenzione dal tributo.

Scuole paritarie e non paritarie: nuove modalità per il riconoscimento

Considerata la premessa il documento predisposto dall'ufficio studi dell'Associazione tra le società italiane per azioni si sofferma sulle nuove modalità di riconoscimento, ai fini di operare in regime di esenzione iva, per scuole paritarie e non paritarie.

L'art. 1, comma 2, della citata L . n. 62 del 2000 definisce come “paritarie” le scuole non statali abilitate a rilasciare titoli di studio aventi valore legale che consentono l'assolvimento del diritto-dovere all'istruzione e alla formazione, la cui “parità” con l'istruzione pubblica viene riconosciuta con provvedimento adottato dal dirigente preposto all'ufficio scolastico regionale competente per territorio, in base a quanto disposto dall'art. 1-bis, comma 2, del citato D. l. n. 250 del 2000.

Per il riconoscimento delle scuole non paritarie – che, ai sensi del comma 4 del citato art. 1-bis del D. l. n. 250, sono quelle scuole che, non avendo ottenuto la parità, svolgono un'attività organizzata di insegnamento assimilata a quella delle scuole paritarie, ma che non possono rilasciare titoli di studio aventi valore legale - la circolare stabilisce che il cennato riconoscimento s'intende realizzato attraverso l'iscrizione delle scuole medesime negli appositi elenchi affissi agli albi degli Uffici scolastici regionali, i quali dovranno vigilare sulla conformità dell'offerta formativa all'ordinamento scolastico italiano, secondo quanto previsto dal comma 5 dello stesso art. 1-bis del D. L. n. 250.

Soggetti privati operanti in materie di competenza del Ministero della pubblica istruzione

Per i soggetti privati, diversi dalle scuole paritarie o non paritarie, che non svolgono corsi di studio completi ma esercitano attività didattiche in materie di competenza dell'amministrazione scolastica (la circolare menziona, a titolo di esempio, i soggetti privati che effettuano corsi monotematici di lingua straniera), l'Agenzia delle entrate precisa che per la loro attività tali soggetti possono comunque beneficiare della disciplina di esenzione dal tributo a condizione che gli stessi ottengano il relativo riconoscimento da enti pubblici diversi dall'amministrazione scolastica, anche per "atto concludente" (come, ad esempio, nei casi in cui il progetto formativo venga approvato e finanziato dal soggetto pubblico interessato, circostanza questa che sottintende la vigilanza ed il controllo pubblico sull'attività formativa svolta).

Nella circolare ministeriale viene altresì precisato che, nei casi di specie, il cennato riconoscimento può essere operato anche dalle direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti, previo parere tecnico rilasciato dagli uffici scolastici regionali del Ministero della pubblica istruzione.

Soggetti privati non operanti in materie di competenza dell'Amministrazione scolastica

Per i soggetti privati svolgenti attività didattica in settori estranei a quelli di competenza dell'amministrazione scolastica (quali, ad esempio, i soggetti che attuano corsi di formazione professionale), la circolare ribadisce in linea generale il proprio orientamento, già in passato manifestato in occasione dell'esame di talune specifiche fattispecie.

Nei confronti di tali soggetti, quindi, il riconoscimento è operante in base alle disposizioni proprie degli enti pubblici competenti per materia che esercitano la relativa vigilanza (Regioni, enti locali, Ministeri, etc.), secondo le modalità previste per le diverse attività formative poste in essere, quali, ad esempio, iscrizioni in albi regionali, o specifiche autorizzazioni ministeriali (a titolo esemplificativo, la circolare rimanda, rispettivamente, alla ris. n. 53/E del 15 marzo 2007, in tema di fattorie didattiche, ed alla ris. n. 308/E del 5 novembre 2007, relativa ad enti organizzatori di corsi di formazione per l'accesso alla professione di autotrasportatore).

Progetti didattici e formativi finanziati ed approvati da enti pubblici

Un argomento ampiamente dibattuto in dottrina concerne l'applicabilità o meno del regime di esenzione iva per i progetti didattici e formativi finanziati ed approvati da enti pubblici.

Nei casi in cui i soggetti privati pongano in essere progetti didattici e formativi finanziati da enti pubblici (Amministrazioni statali, Regioni, enti locali, università, etc.), la circolare ministeriale in commento precisa che il requisito del riconoscimento – e quindi l'applicabilità del regime di esenzione dal tributo – viene soddisfatto nel momento stesso dell'approvazione del progetto e del conseguente stanziamento dei relativi fondi da parte degli stessi soggetti pubblici.

Da tali atti si desume infatti implicitamente –a parere di ASSONIME - la rispondenza dell'attività svolta agli obiettivi formativi che, in quanto ritenuti meritevoli di interesse pubblico, vengono dai medesimi enti tutelati e sovvenzionati.

In proposito, peraltro, l'Agenzia delle entrate ribadisce quanto già in passato affermato (par. 2 della circolare n. 150/E del 10 agosto 1994) e cioè che le prestazioni didattiche e formative in questione sono esenti nella misura e nei limiti in cui le stesse risultano specificamente approvate e finanziate dagli enti pubblici interessati, non rientrando pertanto nel regime di esonero le altre diverse attività eventualmente svolte dagli stessi soggetti finanziati.

Versamenti di enti pubblici a terzi per corsi di formazione, etc. del personale

Altra ipotesi largamente diffusa nel settore della formazione si concretizza quando gli enti pubblici affidino a soggetti terzi l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del proprio personale dipendente.

Sul punto l'Amministrazione finanziaria richiama la disciplina prevista dall'art. 14, comma 10, della più volte citata L. 24 dicembre 1993, n. 537, con cui è stato stabilito in termini oggettivi che i versamenti posti a carico degli enti pubblici per l'esecuzione dei corsi in questione costituiscono "in ogni caso" corrispettivi di prestazioni di servizi esenti da IVA.

Le prestazioni didattiche che si concretano nell'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale sono:

- esenti se rese da scuole ed istituti riconosciuti da pubbliche amministrazioni;
- imponibili se rese da soggetti diversi, tranne nei casi in cui il versamento sia eseguito da un ente pubblico.

In tali fattispecie, la suddetta disposizione precisa appunto che il versamento è configurabile in ogni caso come corrispettivo di un'operazione esente.

Al riguardo, nelle risoluzioni numeri 15/E e 17/E dell'11 febbraio 1997 il Ministero delle finanze ha chiarito che l'applicazione della disciplina di esenzione non è subordinata

- nè alla circostanza che i partecipanti ai corsi siano solo dipendenti dell'ente pubblico che effettua i versamenti
- nè che il corso sia riservato esclusivamente al personale dipendente, essendo i corsi in questione finalizzati anche a creare occupazione.

Nelle stesse declaratorie è stato peraltro puntualizzato che resta ferma l'imponibilità al tributo dei corrispettivi che vengono versati da soggetti diversi dagli enti pubblici (aziende, singoli partecipanti, ecc.) per la partecipazione ai corsi in questione.

D'altra parte – osserva Assonime – nonostante l'ampiezza della locuzione utilizzata nella suddetta norma di esonero, la sua portata non può tuttavia essere estesa fino al punto di attrarre fattispecie in cui il versamento effettuato dall'ente pubblico – non essendo eseguito in relazione ad alcun collegamento sinallagmatico con prestazioni rese dal soggetto che realizza i corsi – configura in realtà non già il corrispettivo di un'operazione, ma un mero contributo, come tale irrilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta: orientamento, questo, successivamente confermato dal Ministero delle finanze con la circolare n. 150/E del 10 agosto 1994, emanata a commento della suddetta disposizione e ribadito in altre risoluzioni (v., tra le varie, la ris. n. 197/E del 17 settembre 1997, in nostra circ. n. 102 del 1997).

Scuole ed istituzioni culturali straniere (comunitarie ed extra-UE) in Italia

Infine, relativamente infine alle condizioni cui è subordinato il riconoscimento delle attività didattiche e formative rese dalle scuole e dalle istituzioni culturali straniere (comunitarie ed extra-UE) operanti in territorio nazionale, l'Agenzia delle entrate precisa che queste continuano ad essere disciplinate dal citato T.U. in materia di pubblica istruzione (art. 366 del D.lgs.16 aprile 1994, n. 297).

Prendendo le mosse da tale normativa e dalle collegate disposizioni del D.P.R. 18 aprile 1994, n. 389 (recante semplificazioni dei procedimenti di autorizzazione al funzionamento di scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia), la declaratoria in commento tiene conto delle più recenti istruzioni al riguardo diramate dal Ministero della pubblica istruzione, con le quali si attribuisce ai Provveditorati agli studi (in qualità di uffici scolastici provinciali territorialmente competenti) il compito di autorizzare le suddette scuole ed istituzioni che ne facciano apposita domanda all'espletamento della propria attività didattica e formativa, nonché la funzione di vigilanza su tali organismi.

In tale ottica l'Agenzia delle entrate ritiene quindi che detto provvedimento di autorizzazione allo svolgimento delle attività didattiche da parte delle scuole ed istituzioni in questione, che può essere anche tacito (cosiddetto "silenzio-assenso": v. l'art. 6 della citata ordinanza del Ministero della pubblica istruzione), sia "ex se" idoneo a conferire a tali soggetti il requisito del riconoscimento valevole agli effetti dell'applicabilità del regime di esonero da IVA.

Risulta in tal modo superato il proprio precedente difforme orientamento (ris. n. 65/E del 17 marzo 2003) con cui alle domande di autorizzazione (ancorchè approvate, anche tacitamente) era stata invece negata l'equiparazione alla "presa d'atto" agli effetti del relativo riconoscimento.

Attilio Romano

20 Maggio 2008