

Risposta n. 279/2023

OGGETTO: IVA– Esenzione IVA prestazione didattiche– art. 10, primo comma, n. 20) del DPR n. 633 del 1972–

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

QUESITO

La ALFA. - ente strumentale della Regione XXX avente per oggetto sociale la realizzazione di azioni strategiche finalizzate alla razionalizzazione della spesa sanitaria regionale - rappresenta di aver ricevuto l'incarico di gestire il Corso triennale di Formazione specifica di Medicina generale.

In particolare, la società istante fa presente di aver stipulato con la Regione XXXX una convenzione avente ad oggetto lo svolgimento, nell'ambito del progetto di formazione professionale di cui trattasi, di una serie di attività e, nello specifico, dei servizi di seguito descritti:

- individuazione dei docenti per le attività didattiche;

- organizzazione operativa degli incarichi per la didattica con particolare riferimento alla gestione amministrativa, giuridica, economica e fiscale di tutti i professionisti coinvolti;
- attivazione e coordinamento del supporto tecnico alla didattica;
- attivazione e coordinamento del supporto amministrativo e ausiliario gestionale alle attività connesse alla didattica;
- implementazione tecnologica dei contenuti didattici sulla piattaforma di e-learning appositamente creata;
- organizzazione e gestione della formazione e dell'affiancamento alle figure professionali coinvolte nel percorso formativo rivolto a tutto il personale impegnato nello staff didattico/tecnico.

La società interpellante evidenzia, inoltre, che:

- l'attività d'insegnamento sarà svolta da professionisti della materia e, nello specifico, da medici;
- la partecipazione al corso sarà gratuita, in quanto ai discenti verrà assegnata una borsa di studio a copertura delle spese da sostenere per l'intera durata delle lezioni.

La società istante, a fronte dello svolgimento delle attività sopra individuate, percepirà dalla Regione XXXX delle provviste finanziarie il cui utilizzo dovrà essere dettagliatamente rendicontato a cura del soggetto beneficiario, ente affidatario della gestione del corso di formazione.

Ciò posto, la società interpellante, al fine di ottemperare agli obblighi di rendicontazione imposti dall'ente regionale finanziatore, chiede di sapere quale sia il corretto trattamento, agli effetti dell'IVA, da riservare agli importi da versare al personale

(docenti e non docenti) impiegato nella realizzazione del corso di formazione di cui trattasi.

In particolare, la società interpellante chiede di conoscere se per gli importi corrisposti a fronte dell'attività didattica svolta, nell'ambito del corso di formazione di cui trattasi, dai docenti (medici) possa trovare applicazione il regime di esenzione dall'IVA previsto dall'art. 10, primo comma, n. 20) del DPR n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante evidenzia, in via preliminare, che l'attività d'insegnamento svolta dai medici possa fruire del regime di esenzione dall'IVA, di cui all'art. 10, primo comma, n. 20) del DPR n. 633 del 1972, in quanto:

- il corso è indetto dalla Regione XXXX;
- la partecipazione al corso è gratuita, atteso che ai discenti verrà assegnata una borsa di studio.

In particolare, la società interpellante è dell'avviso che il personale impegnato nell'organizzazione del corso di formazione di medicina generale dovrà adottare il seguente comportamento:

- 1) se rientra nella sfera di docenti ed è in possesso di partita IVA, emetterà fattura in esenzione IVA, ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 20) del DPR n. 633 del 1972;*
- 2) se rientra nella sfera dei docenti ma non è in possesso di partita IVA, emetterà ricevuta per prestazione occasionale fuori campo IVA;*

3) *se non rientra nella sfera dei docenti emetterà ricevuta per prestazione occasionale fuori campo IVA.*

A sostegno della propria tesi argomentativa l'interpellante richiama la risoluzione n. 182/E del 22 dicembre del 1998, con la quale l'Amministrazione finanziaria, nell'esaminare l'ambito operativo della norma recata dall'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, ha precisato che la predetta disposizione esentativa è tesa ad evitare che gli enti pubblici sopportino l'onere finanziario dell'IVA che sarebbe altrimenti loro addebitata in via di rivalsa dagli esecutori dei corsi di formazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Secondo quanto rappresentato nell'istanza di interpello, la ALFA., ente affidatario dell'organizzazione e gestione del corso di medicina generale finanziato con contributi pubblici erogati dalla Regione XXXX, al fine di realizzare il percorso formativo di cui trattasi, si è avvalsa della collaborazione di medici (titolari e non titolari di partita IVA), i quali, a fronte della percezione di determinati importi versati dalla stessa istante, hanno impartito delle lezioni nell'ambito del predetto corso di formazione.

La ALFA., essendo tenuta a rendicontare l'utilizzo delle provviste finanziarie ricevute dalla Regione XXXX, evidenzia un dubbio interpretativo in ordine al trattamento delle somme da corrispondere al personale docente impiegato nella gestione del progetto formativo in argomento, chiedendo, in particolare, se queste possano beneficiare del regime di esenzione dall'IVA previsto dall'art. 10, primo comma, n. 20) del DPR n. 633 del 1972 e richiamato nella disposizione esentativa recata dall'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

Al fine di fornire riscontro al quesito oggetto dell'istanza d'interpello, giova, preliminarmente, richiamare l'art. 132 della Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE che contempla tra le operazioni che gli Stati membri esentano dall'imposta sul valore aggiunto rispettivamente:

- alla lettera i) *"l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale (...) effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuto dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili";*

- alla lettera j) *"le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario".*

La disposizione unionale sopra citata è stata recepita nell'ordinamento domestico con l'art. 10, primo comma, n. 20) del DPR n. 633 del 1972 che prevede il regime di 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 riconosciute da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale (...) nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale (...)"*.

La previsione di cui alla lettera j) dell'art. 132 della Direttiva n. 112 del 2006 - che trova corrispondenza nella parte finale del primo periodo del richiamato art. 10, primo comma, n. 20) del citato DPR n. 633 - è stata oggetto di analisi da parte della Corte di Giustizia dell'UE, la quale, con due diverse pronunce (sentenza 14 giugno 2007 relativa alla causa C-445/05 e sentenza 28 gennaio 2010 relativa alla causa C-473/08), ha

affrontato la questione dell'applicabilità del regime di esenzione dall'IVA di cui trattasi ai corrispettivi percepiti dai docenti che impartivano lezioni nell'ambito di corsi organizzati da un ente terzo (istituti d'istruzione per adulti).

In particolare, i giudici comunitari, con le richiamate pronunce, hanno puntualizzato le condizioni al ricorrere delle quali le prestazioni d'insegnamento effettuate, nell'ambito di corsi gestiti da soggetti terzi, da un singolo docente possono configurare, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione di cui alla citata lettera j), lezioni impartite a titolo personale.

In base ai principi elaborati dalla Corte di Giustizia dell'UE, recepiti dalla prassi con la risposta n. 457 pubblicata il 7 luglio 2021, l'attività formativa svolta, nell'ambito di corsi gestiti da soggetti terzi, da singoli insegnanti è:

- esente dall'IVA se le lezioni sono impartite "*per conto proprio e sotto la propria responsabilità*", circostanza che si verifichi, a giudizio dei giudici comunitari, quando il docente non viene retribuito "*in caso di impedimento*" e perde gli onorari "*in caso di soppressione dei corsi*";

- imponibile se la stessa attività formativa è effettuata ad un istituto che organizza corsi scolastici e di formazione professionale, quando è l'istituto stesso ad assumersi il rischio per la gestione dei corsi in parola. In particolare, ad avviso dei giudici comunitari, 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.

Con la richiamata risposta n. 457 del 2021, in linea con l'orientamento statuito dai giudici comunitari nonché in conformità con l'indirizzo interpretativo espresso con

precedenti documenti di prassi (risoluzione n. 430947 del 1991 e risoluzione n. 100/E del 2005), è stata, quindi, esclusa l'esenzione dall'IVA di cui trattasi per le attività formative svolte dai singoli relatori nei confronti dell'ente organizzatore del corso, soggetto responsabile dei contenuti dell'attività formativa e del riscontro dell'effettiva partecipazione degli iscritti agli eventi formativi.

In particolare, con il citato documento di prassi è stato chiarito che le prestazioni formative effettuate, nell'ambito di un corso di formazione realizzato da un soggetto terzo (responsabile del progetto formativo), dai singoli docenti 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. 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'art. 5 del DPR n. 633 del 1972.

Ciò premesso, nel caso di specie, secondo quanto rappresentato nell'istanza d'interpello, i singoli docenti e/o relatori (medici) svolgono l'attività formativa nell'ambito di un corso di formazione professionale gestito da un soggetto terzo, ossia la società istante a cui la Regione XXXX ha affidato l'incarico della realizzazione del progetto formativo di cui trattasi.

Pertanto, le prestazioni formative erogate, nei termini sopra descritti, dai singoli medici, non configurando delle lezioni impartite da insegnanti "a titolo personale" nell'accezione declinata dai giudici comunitari, non possono beneficiare del regime di esenzione dall'IVA previsto dall'art. 132, lettera j), della Direttiva n. 112 del 2006, recepito nell'art. 10, n. 20) del citato DPR n. 633 del 1972.

Le prestazioni formative erogate dai singoli docenti, nel caso di specie medici (titolari o meno di partita IVA), saranno, quindi, da assoggettare ad IVA con aliquota ordinaria.

Per quanto concerne, invece, il quesito attinente l'assoggettabilità o meno ad IVA delle prestazioni rese, nell'ambito del corso di formazione di cui trattasi, da soggetti, diversi dai docenti, impiegati nella realizzazione del progetto formativo si fa presente che lo stesso è privo del carattere della concretezza, in quanto non vengono specificate né le tipologie di attività svolte dai predetti soggetti né se questi ultimi sono soggetti passivi d'imposta.

Per completezza, si fa presente, infine, che con la risoluzione n. 182/E del 22 dicembre del 1998, richiamata dall'istante, sono stati forniti chiarimenti in merito al campo applicativo dell'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, secondo cui *"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"*.

La richiamata norma ha previsto per le attività formative rese nei confronti di pubbliche amministrazioni lo stesso trattamento di esenzione dall'IVA applicabile alle prestazioni didattiche elencate nell'art. 10, comma 1, n. 20), del DPR n. 633 del 1972.

L'ambito operativo del citato art. 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993 è stato oggetto di ulteriori chiarimenti con la circolare 18 marzo 2008, n. 22, con cui è stato precisato che nel caso in cui l'ente pubblico si avvale 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 dall'articolo 14, comma 10 della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

Pertanto, solo le somme corrisposte dalla Amministrazione pubblica, nel caso di specie la Regione XXXX, alla società istante dovranno ritenersi esenti dall'applicazione dell'IVA, in quanto riconducibili nella disciplina fiscale prevista dalla disposizione esentativa recata dal richiamato art. 14, comma 10 e concernente i corsi di formazione espletati, nella loro globalità, nei confronti di enti pubblici.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**