



Divisione Contribuenti

Roma, 3 agosto 2021

Direzione Centrale Grandi Contribuenti e
internazionale

OGGETTO: *Regime IVA dei servizi di formazione professionali erogati da società accreditate presso fondo soggetto a vigilanza ministeriale. Articolo 10, primo comma, n. 20) d.P.R. n. 633 del 1972*

Sono stati chiesti chiarimenti alla scrivente in merito al regime IVA applicabile ai servizi di formazione professionale finanziati dal Fondo X, sottoposto alla vigilanza dell'Agenzia nazionale Politiche Attive del Lavoro (in precedenza, del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali), erogati da una società (i.e. Ente di formazione) accreditata presso il medesimo fondo.

Si osserva, in via preliminare, che l'art. 10, primo comma, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 prevede l'applicazione dell'esenzione da IVA, fra l'altro, 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 (...)»*.

La citata disposizione subordina l'applicazione dell'esenzione da IVA al verificarsi di due presupposti, uno di carattere oggettivo e l'altro soggettivo:

- a) deve trattarsi di prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale;
- b) le prestazioni in argomento devono essere rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni.

Per quanto riguarda il requisito soggettivo del riconoscimento pubblico, l'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 22/E del 18 marzo 2008, sulla base anche di principi elaborati dalla Corte di Giustizia dell'UE, ha chiarito 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;
- ✓ 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 o di formazione che l'organismo intende realizzare;
- ✓ il requisito del riconoscimento pubblico può essere considerato soddisfatto anche nel caso di finanziamento del progetto didattico o formativo da parte dell'ente pubblico, costituendo, in sostanza, detto finanziamento, un riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere, pur dovendosi ritenere in tal caso l'esenzione limitata all'attività didattica o formativa specificatamente approvata e finanziata dall'ente pubblico e non riflettendosi sulla complessiva attività svolta dall'ente finanziato.

In particolare, nella citata circolare n. 22/E del 2008 è stato precisato, al paragrafo 4, che per gli organismi privati operanti nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione (es. corsi

di formazione), il riconoscimento utile ai fini fiscali viene 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.

Al riguardo, con specifico riferimento al trattamento IVA dei corsi di formazione finanziati dal Fondo X, si evidenzia che detto Fondo svolge la propria attività sotto la vigilanza dell'Agenzia nazionale Politiche Attive del Lavoro (ANPAL), in precedenza del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, trovando la sua fonte normativa attuale nell'articolo 12 del d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276.

Il Fondo, autorizzato all'esercizio delle attività con decreto del predetto Ministero il quale esercitava la vigilanza e controllo sulla gestione dei fondi, attualmente passata all'ANPAL, è finanziato tramite il contributo pari al 4 per cento delle retribuzioni lorde corrisposte ai lavoratori in somministrazione ed ha le seguenti finalità:

- ✓ la promozione di percorsi di qualificazione e riqualificazione anche in funzione di continuità di occasioni di impiego;
- ✓ la previsione di specifiche misure di carattere previdenziale a favore dei lavoratori somministrati.

L'accREDITamento viene richiesto dall'Ente di Formazione che intende svolgere il ruolo di soggetto attuatore nei progetti formativi finanziati dal Fondo, con la responsabilità delle funzioni di «direzione e coordinamento» dei corsi che sono a titolo gratuito e non prevedono quote di alcun genere a carico dei partecipanti.

Atteso ciò, si fa presente che dall'esame del *Vademecum* del Fondo emerge che lo stesso non si limita al riconoscimento delle società di formazione, attraverso l'accREDITamento di tali enti, ma compie anche un controllo sostanziale su singoli corsi.

Con riferimento alla natura giuridica dei fondi paritetici interprofessionali, che presentano forti analogie con il Fondo in argomento, si fa presente che il Consiglio di Stato con la sentenza del 15 settembre 2015, n. 4304, ha precisato che i contributi obbligatori dovuti ai suddetti fondi non possono essere assimilati ai «contributi degli associati» di cui all'articolo 37 del codice civile, ma rappresentano una prestazione patrimoniale imposta ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione.

Il fatto che i contributi in questione rappresentino una prestazione patrimoniale imposta ai sensi dell'art. 23 della Costituzione è, pertanto, secondo il Consiglio di Stato, un elemento idoneo ad avvalorare la natura pubblica dei contributi che affluiscono ai fondi.

Secondo il Consiglio di Stato, infatti, «istituendo i fondi il Legislatore ha inteso attuare una delega di funzioni pubbliche strategiche, qualificabili come segmenti di politiche formative con le relative risorse finanziarie. Il fatto che i fondi abbiano natura privatistica non è inconciliabile con la devoluzione a essi di compiti e con lo svolgimento di attività di pubblico interesse, aventi rilevanza pubblicistica».

Sul punto appare utile richiamare anche la nota dell'ANAC del 15 gennaio 2016, con la quale è stato precisato, in conformità alle conclusioni raggiunte dal Consiglio di Stato nella predetta sentenza, che la veste giuridica privatistica dei fondi non è di per sé sufficiente ad escludere la possibilità di qualificare giuridicamente i suddetti fondi come organismi di diritto pubblico tenuti al rispetto delle procedure di aggiudicazione imposte dal diritto comunitario e nazionale in materia di appalti pubblici, in presenza di una disciplina normativa che presenta notevoli elementi di pubblicizzazione quali: l'autorizzazione ministeriale per l'esercizio dell'attività svolta dai fondi; la vigilanza ministeriale sulla gestione dei fondi medesimi, con possibilità di disporre il commissariamento in casi di gravi irregolarità o inadempimento degli obblighi, la valutazione dei risultati.

Pertanto, in esito ad un'analisi condotta alla luce della legislazione comunitaria e nazionale vigente in materia di appalti pubblici, l'ANAC ha qualificato i fondi quali organismi di diritto pubblico, precisando che gli stessi sono tenuti ad applicare le procedure di aggiudicazione previste dal codice dei contratti pubblici.

Tenendo presente le considerazioni sopra esposte, si ritiene, quindi, che ai corsi di formazione professionale svolti dagli enti accreditati e finanziati dal Fondo X con risorse aventi natura pubblica, su richiesta delle Agenzie per il lavoro, debba applicarsi l'esenzione da IVA prevista dall'articolo 10, primo comma, n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972.

Si ritiene integrato, infatti, il requisito del «riconoscimento» in quanto, nel caso di specie, in base alla circolare n. 22 del 2008, sono presenti sia l'accreditamento presso un ente, avente marcati indici di pubblicità, sottoposto alla vigilanza dell'ANPAL, sia il finanziamento con risorse aventi natura pubblica effettuati dal Fondo nei confronti degli Enti di formazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(Firmato Digitalmente)