

Corsi di formazione

Esenzione solo se le lezioni sono impartite a titolo personale

Secondo la Corte Ue non è sufficiente che l'attività si riferisca a un insegnamento scolastico oppure universitario

Pagina a cura di
Simona Ficola

Nell'attività di formazione è frequente che ci si rivolga a insegnanti, anche terzi, che svolgono la docenza. È quindi interessante analizzare quali sono i profili fiscali, con particolare riferimento alla normativa Iva, nel rapporto fra il docente e l'ente organizzatore del corso.

Si badi anzitutto che lo svolgimento di lezioni private da parte di docenti verso corrispettivo integra sia il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'Iva sia quello soggettivo, se effettuato nell'ambito dell'esercizio della propria professione abituale. Si tratta, dunque, di un'attività che assume rilevanza sotto il profilo Iva, soggetta all'aliquota ordinaria, fermo restando che, in presenza di determinate condizioni, il regime naturale dell'operazione sarebbe piuttosto quello dell'esenzione.

Infatti, l'articolo 132 della direttiva n. 2006/112/CE, tra le operazioni che gli Stati membri esentano dall'imposta, prevede:

- alla lettera i) che «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»;
- e alla lettera j) che «le lezioni impartite da insegnanti e relative all'insegnamento scolastico o universitario».

Tale disposizione è stata recepita nell'ordinamento domestico all'articolo 10, comma 1, n. 20) del Dpr 633/1972 che, quanto alle lezioni, prevede l'esenzione per «le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale».

Tale ultima disposizione è stata oggetto di analisi da parte della Corte di giustizia Ue, a cui poi si è allineato l'orientamento della prassi nazionale.

Con la pronuncia del 14 giugno 2007, causa C-445/05, la Corte ha affrontato la questione dell'applicabilità del regime di esenzione Iva ai corrispettivi percepiti dai docenti che impartiscono lezioni nell'ambito di corsi organizzati da un ente terzo. Si doveva valutare

IL PRINCIPIO

Le lezioni impartite da un docente come insegnante nell'ambito di corsi di formazione proposti da un ente terzo, non si possono considerare prestazioni esenti da Iva se l'ente sia di fatto il soggetto responsabile dei contenuti dell'attività formativa e le lezioni del docente sono svolte per conto e sotto la responsabilità dell'ente: in questo caso, non può dirsi che il docente abbia impartito le lezioni «a titolo personale» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112

se fosse corretto esentare dall'Iva le attività d'insegnamento esercitate da un singolo in qualità di collaboratore indipendente e se, a tal fine, fosse rilevante l'esistenza di un rapporto diretto tra il docente (in quanto soggetto che impartisce le lezioni) e gli studenti (in quanto destinatari delle medesime), circostanza che, secondo la Corte, implicherebbe che questi ultimi retribuiscano direttamente il docente.

Secondo i giudici europei, per poter beneficiare dell'esenzione, non è sufficiente che le lezioni si riferiscano all'insegnamento scolastico o universitario: devono essere «impartite a titolo personale».

Quest'ultima espressione consente di distinguere le prestazioni fornite dagli organismi di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112/CE da quelle di cui alla lettera j), effettuate da docenti per conto proprio e sotto la propria responsabilità. Tra queste ultime ci sono, ad esempio, corsi individuali in cui ci sia in linea di principio un rapporto tra contenuto concreto delle lezioni e qualificazioni del docente (fermo restando che i corsi collettivi non ostano all'applicabilità dell'esenzione in parola).

Peraltro, il requisito secondo cui le lezioni vanno impartite a titolo personale non richiede necessariamente che vi sia un rapporto contrattuale diretto tra destinatari e docente. Elementi come l'assenza del diritto al mantenimento degli onorari in caso di impedimento o il fatto che il docente sopporta il rischio di perdita degli onorari in caso di soppressione dei corsi metterebbero in luce che l'attività è svolta per proprio conto e sotto la propria responsabilità, per cui sarebbe svolta «a titolo personale». ●

Conta chi si assume il rischio di gestione

La prassi

Le più significative risposte delle Entrate

Le attività di un docente avente lo status di collaboratore indipendente, consistenti nell'impartire lezioni in istituti d'istruzione, possono beneficiare dell'esenzione dall'Iva solo se costituiscono lezioni tenute dal docente per proprio conto e sotto la propria responsabilità e riguardino l'insegnamento scolastico o universitario (sentenza Corte Ue del 28 gennaio 2010, causa C-473/08, Eulitz GdR). Sulla scia della giurisprudenza unionale, anche la prassi domestica si è pronunciata sull'interpretazione dell'articolo 10, comma 1, n. 20) del Dpr 633/1972, nella parte in cui prevede l'esenzione dall'Iva per «le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale».

Rilevante è la risposta ad interpello del 7 luglio 2021, n. 457/E, nella quale l'agenzia delle Entrate afferma 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"».

Pertanto, se risulta che il corso formativo è organizzato direttamente dal soggetto nei confronti del quale il singolo relatore emetterà successivamente fattura per la prestazione professionale resa, tale ultima prestazione (cioè quella effettuata dal singolo relatore

nei confronti dell'ente organizzatore del corso) deve essere assoggettata ad Iva nella misura ordinaria.

Ancora, con la risposta del 4 aprile 2023, n. 279/E, l'agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito all'ipotesi in cui un soggetto, quale ente affidatario dell'organizzazione e gestione di un corso finanziato con contributi pubblici, si avvale della collaborazione di soggetti titolari, e non, di partita Iva. Nel caso di specie, l'Agenzia ha chiarito che le somme che la società corrisponde al personale docente impiegato nella gestione del progetto formativo sono escluse dall'esenzione Iva in quanto le attività formative sono svolte dai singoli relatori nei confronti dell'ente organizzatore del corso, soggetto responsabile dei contenuti dell'attività formativa, nonché del riscontro dell'effettiva partecipazione degli iscritti agli eventi formativi.

Ciò in quanto, laddove risulta che il soggetto ha operato come insegnante nell'ambito di corsi di formazione proposti da un ente terzo, e quest'ultimo è responsabile dell'istituto di formazione nel cui ambito il docente ha impartito lezioni e fornito prestazioni di formazione ai partecipanti ai corsi, non può dirsi che questi abbia impartito lezioni «a titolo personale» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva 2006/112. Appare dirimente, quindi, individuare quel che è il soggetto che assume il rischio per la gestione del corso di formazione. ●