

**LA CORTE DI GIUSTIZIA SI PRONUNCIA SUL RICONOSCIMENTO DELL'ENTE DI FORMAZIONE
AI FINI DEL REGIME DI ESENZIONE DALL'IVA**

di RICCARDO LANCIA (*)

ABSTRACT

Con il presente contributo si intende compiere un commento alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 28 aprile 2022, causa C-612/2020, ove è stato trattato il tema del riconoscimento dell'ente di formazione necessario ai fini dell'applicazione del regime di esenzione dall'IVA. Parte dell'elaborato è riservata all'analisi della normativa europea e interna in materia IVA, oltre che della procedura prevista in Italia per il riconoscimento degli enti formazione.

The purpose of this paper is to make a note to the decision No. C-612/2020 of April 28, 2022, of the European Union Court of Justice, which addressed the issue of the recognition of the education body necessary for the application of the VAT exemption regime. A part of the paper is reserved for the analysis of the European and national VAT legislation, as well as the procedure provided in Italy for the recognition of the education body.

SOMMARIO: 1. La vicenda fattuale. – 2. Il procedimento principale e le questioni pregiudiziali. – 3. La decisione della Corte di Giustizia. – 4. Il quadro normativo di riferimento. – 4.1. (Segue): in ambito europeo. – 4.2. (Segue): in ambito interno. – 5. Il riconoscimento e l'accreditamento dell'organismo. – 5.1. (Segue): il procedimento per i corsi in presenza fisica. – 5.2. (Segue): il procedimento per i corsi *online*. – 6. Conclusioni.

1. – La vicenda fattuale

La pronuncia del 28 aprile 2022, causa C-612/2020 ⁽¹⁾, della Corte di Giustizia dell'Unione europea ha avuto origine dalla controversia sorta tra la Happy Education srl (di seguito, la “Società” o la “Happy Education”) e la *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* e l'*Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* (di seguito, collettivamente, le “Autorità fiscali”) con riguardo al rifiuto opposto dalle Autorità fiscali della Romania di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (di seguito, l'“IVA”) le prestazioni di insegnamento complementari al programma scolastico offerte dalla Happy Education.

La Happy Education è una società commerciale romena che offre servizi educativi consistenti nell'organizzazione di attività complementari al programma scolastico ⁽²⁾, rientranti nel programma “*Școala după școală*” (*i.e.*, “La scuola dopo scuola”) con partecipazione dei bambini iscritti presso diversi istituti di insegnamento di Cluj-Napoca in Romania.

A seguito di una verifica fiscale in materia IVA relativa al periodo intercorrente tra il 1° agosto 2016 e il 31 dicembre 2017, le Autorità fiscali hanno constatato che, nel mese di luglio 2016, il fatturato della Happy Education aveva superato la soglia al di sotto della quale le piccole imprese potevano rientrare, in base alla legislazione tributaria nazionale, nel regime di esenzione dall'IVA.

(*) Avvocato in Roma. Dottorando di ricerca in “Diritto e Impresa”, XXXVIII ciclo, *curriculum* di Diritto Tributario, presso l'Università LUISS Guido Carli. Master di II livello in “Diritto Tributario e Consulenza d'Impresa Luigi Einaudi” presso l'Università degli Studi “La Sapienza”. Corso di Perfezionamento “Il *transfer pricing* nei gruppi di imprese” presso l'Università degli Studi di Firenze. Master in Diritto Tributario presso IPSOA - Wolters Kluwer. Laurea Magistrale in Giurisprudenza presso l'Università LUISS Guido Carli.

⁽¹⁾ CGUE, 28 aprile 2022, causa C-612/2020, *Happy Education SRL* contro *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca*, *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj*.

⁽²⁾ In particolare, si allude ad attività di assistenza nei compiti, programmi educativi, corsi di lingue straniere, corsi di arte, attività sportive, ritiro dei bambini dagli Istituti scolastici e distribuzione dei pasti dopo le attività scolastiche.

2. – *Il procedimento principale e le questioni pregiudiziali*

A fronte della ripresa a tassazione ai fini IVA delle prestazioni effettuate durante il periodo sottoposto ad accertamento, la Società ha presentato un reclamo amministrativo sull'assunto che le operazioni da essa effettuate rappresentavano prestazioni di servizi strettamente connessi all'attività di insegnamento, prevista dalla legge sull'istruzione nazionale, e come tali in regime di esenzione dall'IVA, ai sensi dell'art. 292, par. 1, lett. f), della legge n. 227/2015 (di seguito, il "Codice tributario romeno")⁽³⁾.

Il Servizio per la Gestione dei Reclami ha respinto il reclamo amministrativo per non essere le attività della Happy Education riconducibili al sistema nazionale di insegnamento e prive dell'autorizzazione prescritta dall'art. 292, par. 1, lett. f), del Codice tributario romeno.

La controversia è sfociata in ambito giurisdizionale, a causa del ricorso esperito dalla Società, e il *Tribunalul Cluj* (di seguito, il "Tribunale Superiore di Cluj") ha rilevato che, in ragione della conformità dell'oggetto sociale della Società al codice CAEN relativo all'insegnamento, la Società stessa non ha ritenuto opportuno ottenere ulteriori pareri affinché i servizi forniti fossero classificati nella categoria delle operazioni in regime di esenzione dall'IVA, ai sensi dell'art. 292, par. 1, lett. f), del Codice tributario romeno.

Sebbene il Tribunale Superiore di Cluj non abbia qualificato le suddette prestazioni esenti dall'IVA in ragione della mancata dimostrazione da parte della Società della conclusione di un partenariato con un istituto di insegnamento per l'attuazione del programma "La scuola dopo scuola", il giudice ha ritenuto possibile per la Happy Education invocare il beneficio di cui all'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva 2006/112/CE (di seguito, la "Direttiva IVA"). D'altro canto, la Società ha rimarcato che i servizi offerti non avevano una finalità puramente ricreativa, ma incentrata sullo svolgimento dei compiti e sul consolidamento delle conoscenze acquisite dall'iscrizione ad istituti di insegnamento del sistema nazionale. Secondo il Tribunale Superiore di Cluj, da un lato, l'attività della Happy Education rientrava nella nozione di "insegnamento scolastico o universitario", di cui all'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA, dall'altro, potevano, però, non essere soddisfatti gli altri criteri stabiliti da tale disposizione in ordine alla classificazione della Società come organismo riconosciuto avente finalità simili agli enti di diritto pubblico, non essendo in possesso dell'autorizzazione necessaria per beneficiare del regime di esenzione dall'IVA per l'esercizio di attività educative e formative.

Pertanto, il Tribunale Superiore di Cluj ha sospeso il procedimento principale e rimesso a titolo pregiudiziale alla Corte di Giustizia le seguenti questioni:

(i) se gli artt. 132, par. 1, lett. i), 133 e 134 della Direttiva IVA dovessero essere interpretati nel senso che i servizi educativi contenuti nel programma "La scuola dopo scuola" avrebbero potuto essere inclusi nella nozione di "servizi strettamente connessi all'insegnamento scolastico", laddove forniti da un ente privato, a fini commerciali e in assenza di un partenariato concluso con un istituto di insegnamento;

(ii) in caso di risposta affermativa alla questione di cui al punto (i) che precede, se il riconoscimento della Società come "organismo con finalità simili", ai sensi dell'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA, risultasse dalla normativa nazionale relativa all'autorizzazione delle attività identificate tramite il codice CAEN per le forme di insegnamento con particolare riguardo alle attività poste in essere dalla Società medesima.

3. – *La decisione della Corte di Giustizia*

⁽³⁾ L'art. 292, par. 1, lett. f), del Codice tributario romeno dispone che sono esenti da imposta l'attività di insegnamento, la formazione professionale degli adulti nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse a tali attività, effettuate dagli istituti pubblici o da altri enti autorizzati. L'esenzione è concessa alle condizioni previste dalle norme di attuazione. In base alla normativa nazionale di attuazione del citato art. 292, par. 1, lett. f), del Codice tributario romeno, tale esenzione si applica in capo ai soggetti a tal fine autorizzati.

La domanda di pronuncia pregiudiziale ha, dunque, riguardato l'interpretazione degli artt. 132, par. 1, lett. i), 133 e 134 della Direttiva IVA.

Secondo la Corte di Giustizia l'art. 132 della Direttiva IVA individua delle specifiche esenzioni, previste al fine di favorire solo le attività *ivi* descritte in modo particolareggiato di interesse pubblico ⁽⁴⁾, da interpretare restrittivamente per costituire una deroga al principio generale che impone la riscossione dell'IVA per ogni prestazione di servizi realizzata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, ciò non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni vadano interpretati in modo da privare le esenzioni stesse dei loro effetti ⁽⁵⁾.

In particolare, l'esenzione di cui all'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA è subordinata al ricorrere di due condizioni, fra loro, cumulative: da un lato, quella relativa alla natura del servizio prestato, dovendosi trattare di prestazioni per l'educazione dell'infanzia o della gioventù, di insegnamento scolastico o universitario, di formazione o di riqualificazione professionale ovvero di prestazioni strettamente connesse a quelle richiamate, e, dall'altro, quella relativa al prestatore del servizio fornito che possono essere rese soltanto da enti di diritto pubblico o da altri organismi aventi finalità simili riconosciuti dallo Stato membro ⁽⁶⁾.

Con riguardo alla seconda condizione richiamata, la Corte di Giustizia ha precisato che, qualora un ente non costituisca un organismo di diritto pubblico (come nel caso della Happy Education), le relative prestazioni possono essere esentate dall'IVA solo se tale soggetto rientri nella nozione di "altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili". A fronte della mancata specificazione da parte dell'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA delle condizioni o modalità di riconoscimento delle suddette "finalità simili", rientra nelle prerogative dello Stato membro fissare le norme in base alle quali un simile riconoscimento possa essere accordato, in quanto gli Stati membri dispongono, a tal merito, di un potere discrezionale ⁽⁷⁾. L'esercizio di tale potere discrezionale, sottoposto a controllo da parte dei giudici nazionali, deve avvenire nel rispetto del diritto europeo e, in materia IVA, del principio di neutralità fiscale ⁽⁸⁾.

Nel diritto romeno, il riconoscimento di un organismo (privato) con finalità simili a quelle di un ente educativo di diritto pubblico si effettua tramite la conclusione di un partenariato con un istituto di insegnamento nell'ambito del programma "La scuola dopo scuola", ai sensi dell'art. 58 della legge sull'istruzione nazionale.

Tuttavia, dagli atti del procedimento *a quo*, risulta che la Happy Education, non avendo concluso un simile partenariato né disponendo di alcun riconoscimento ovvero dell'autorizzazione richiesti a tal fine dal diritto romeno, non si configura quale organismo riconosciuto come avente finalità simili a quelle di un ente educativo di diritto pubblico, ai sensi dell'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA. Ciò in quanto la Happy Education dispone solo del riconoscimento, necessario ai fini della registrazione nel registro nazionale del commercio, dell'attività sociale riconducibile ad un

⁽⁴⁾ Dalla giurisprudenza europea si desume che le esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto europeo volte a evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (cfr. CGUE, 4 maggio 2017, causa C-699/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* contro *Brockenhurst College*, punto 22; CGUE, 14 marzo 2019, causa C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie GmbH* contro *Finanzamt Wolfenbüttel*, punto 17).

⁽⁵⁾ Sul punto si veda anche CGUE, 4 maggio 2017, causa C-699/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* contro *Brockenhurst College*, punto 23; CGUE, 21 ottobre 2021, causa C-373/19, *Finanzamt München Abteilung III* contro *Dubrovnik & Träger GbR - Aquatics*, punto 22.

⁽⁶⁾ CGUE, 28 novembre 2013, causa C-319/12, *Minister Finansów* contro *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa*, punto 35; CGUE, 4 maggio 2017, causa C-699/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* contro *Brockenhurst College*, punto 26.

⁽⁷⁾ CGCE, 26 maggio 2005, causa C-498/03, *Kingscrest Associates Ltd e Montecello Ltd* contro *Commissioners of Customs & Excise*, punti 49 e 51; CGUE, 28 novembre 2013, causa C-319/12, *Minister Finansów* contro *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa*, punto 37.

⁽⁸⁾ CGUE, 28 novembre 2013, causa C-319/12, *Minister Finansów* contro *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa*, punto 38.

determinato codice CAEN, non equivalente, però, ad una autorizzazione di riconoscimento quale organismo avente finalità simili a quelle di un ente di diritto pubblico.

La Corte di Giustizia ha concluso, in merito alla seconda questione, che l'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che non rientra nella nozione di organismo riconosciuto come avente finalità simili a quelle di un ente di diritto pubblico per l'educazione un ente privato che esercita attività didattiche di interesse pubblico consistenti nell'organizzazione di attività complementari al programma scolastico e che ha ottenuto un'autorizzazione dall'Ufficio Nazionale del Registro del Commercio, sotto forma di attribuzione del codice CAEN nella misura in cui tale impresa non soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per poter beneficiare di tale riconoscimento.

Con riguardo alla prima questione, invece, a fronte della risposta fornita alla seconda e delle condizioni cumulative richieste dall'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA, la Corte di Giustizia ha reputato ultroneo fornire risposta.

4. – *Il quadro normativo di riferimento*

Il quadro normativo di riferimento riguarda la disciplina tributaria relativa all'applicazione del regime di esenzione dall'IVA per le attività di insegnamento e di formazione. La trattazione investe tanto la normativa europea, contenuta nella Direttiva IVA, quanto quella interna di recepimento, di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, il "Decreto IVA").

4.1. – *(Segue): in ambito europeo*

Il regime di esenzione dall'IVA a favore di alcune attività di pubblico interesse è prevista dall'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA, che consente agli Stati membri di esentare dall'IVA, fra le varie, 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⁽⁹⁾.

La nozione di "insegnamento scolastico o universitario" ai fini IVA, si riferisce, in generale, ad un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché all'approfondimento e allo sviluppo di tali conoscenze e competenze da parte degli studenti, di pari passo con la loro progressione e specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso⁽¹⁰⁾. Ferma tale nozione, – come già ricordato, in questa occasione, dalla Corte di Giustizia – ogni attività che configura nel sistema IVA un'esenzione deve essere interpretata sempre restrittivamente per costituire una deroga al principio generale di cui all'art. 2 della Direttiva IVA, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni operazione effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

Limitazioni alle esenzioni previste dall'art. 132 della Direttiva IVA sono dettate dall'art. 133, par. 1, della Direttiva IVA che consente agli Stati membri di subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'art. 132, par. 1, lett. b), g), h), i), l), m) e n), della medesima Direttiva all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

⁽⁹⁾ Il regime di esenzione dall'IVA previsto dall'art. 132 della Direttiva IVA pone sempre uno sguardo verso alla "finalità" della prestazione; si v. anche M. PEIROLI, *Dall'Unione Europea - Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico*, in *IVA*, 2022, VI, 44; ID., *Imponibili IVA i corsi di nuoto*, in *Prat. fisc. prof.*, 2022, XXXXVII, 19ss.; A. ALUNNI, *Al contribuente l'onere della prova dei requisiti per l'esenzione IVA delle prestazioni di medicina estetica*, in *Fisco*, 2022, XXXXIII, 4123 ss.; S. SERVIDIO, *I corsi erogati dall'associazione sportiva dilettantistica non godono dell'esenzione IVA*, in *Coop. en. non prof.*, 2022, X, 29 ss.

⁽¹⁰⁾ CGUE, 14 marzo 2019, causa C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie GmbH contro Finanzamt Wolfenbüttel*, punto 26.

(i) gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto e, in ogni caso, gli eventuali profitti non dovranno essere distribuiti, bensì destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;

(ii) gli organismi in questione devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno, di per sé o per interposta persona, alcun interesse, diretto o indiretto, ai risultati della gestione;

(iii) gli organismi in questione devono praticare prezzi approvati dalle Autorità Pubbliche o che non superino detti prezzi ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette ad IVA;

(iv) le esenzioni non devono provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette ad IVA.

Di converso, ai sensi dell'art. 134, par. 1, della Direttiva IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dall'esenzione di cui all'art. 132, par. 1, lett. b), g), h), i), l), m) e n), della medesima Direttiva, nei seguenti casi:

(i) se non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

(ii) se sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette ad IVA.

Ciò che appare, *prima facie*, è la notevole genericità della normativa europea che non definisce affatto i concetti cui è subordinato il regime di esenzione dell'IVA per le attività di formazione. Ogni compito più specifico viene deliberatamente demandato dal legislatore europeo agli Stati membri che possono recepire o meno il suddetto regime fiscale, ma, in caso di implementazione dello stesso in ambito interno, ne devono individuare e definire i presupposti applicativi.

In ragione dell'attuale realtà del mercato sempre più caratterizzata dall'offerta di organismi esercenti attività di insegnamento e formazione di prestazioni tramite fruizione con modalità *online* e "mista" (*i.e.*, fisica e *online*) da parte dei discenti, pare assumere rilievo anche il regolamento di esecuzione (UE) del Consiglio dell'Unione europea 15 marzo 2011, n. 282, recante disposizioni di applicazione della Direttiva IVA (di seguito, il "Regolamento di Esecuzione").

Con riguardo alle operazioni imponibili, di cui agli artt. da 24 a 29 della Direttiva IVA (relativi alla definizione della "prestazione di servizi"), l'art. 7, par. 1, del Regolamento di Esecuzione precisa che i "servizi prestati tramite mezzi elettronici", di cui alla Direttiva IVA, comprendono i servizi forniti attraverso internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.

A tal merito, ai sensi dell'art. 7, par. 1, lett. f), del Regolamento di Esecuzione, rientrano nel concetto di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" anche i servizi elencati nell'Allegato I, che, a sua volta, fra le varie ipotesi, ricomprende tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente quale strumento di comunicazione tra il docente e lo studente.

L'art. 7, par. 3, lett. j), del Regolamento di Esecuzione esclude, invece, dal campo di applicazione del par. 1 (*i.e.*, servizi prestati tramite mezzi elettronici) i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso internet o una rete elettronica, ossia mediante un collegamento remoto. Pertanto, in linea con l'art. 7, par. 1, del Regolamento di Esecuzione ci si trova innanzi a servizi elettronici ogniqualvolta in cui la fornitura dei servizi avviene tramite internet o una rete elettronica e la loro natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, purché in presenza di un intervento umano minimo e garantita solo dalla tecnologia.

In base all'art. 44 del Regolamento di Esecuzione, invece, i servizi di formazione o riqualificazione professionale, esonerati alle condizioni di cui all'art. 132, par. 1, lett. i), della Direttiva IVA, comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative ad un'attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione o l'aggiornamento professionale, e la durata del corso o della riqualificazione professionale non assume rilievo alcuno.

4.2. – (Segue): in ambito interno

La normativa interna ai fini IVA è pienamente in linea con quella di matrice euro-unitaria, cui, tra l'altro, ogni Stato membro deve conformarsi.

L'art. 10, n. 20), del Decreto IVA, stabilisce un regime di esenzione, fra l'altro, per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti dalle Pubbliche Amministrazioni (di seguito, le "P.A.").

L'art. 10, n. 20) del Decreto IVA, coerentemente con quanto sancito dall'art. 132 della Direttiva IVA, subordina l'applicazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA al verificarsi di due requisiti:

(i) le prestazioni devono avere natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, *ivi* compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale (c.d. requisito oggettivo); e

(ii) le prestazioni devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti dalla P.A., mentre se sono svolte da organismi privati (come nel caso della pronuncia in rassegna), l'attività di riconoscimento e accreditamento viene demandata agli organismi regionali (c.d. requisito soggettivo).

5. – Il riconoscimento e l'accreditamento dell'organismo

Il tema del riconoscimento dell'organismo esercente servizi di formazione e insegnamento rappresenta il presupposto indefettibile ai fini dell'applicazione del regime di esenzione dall'IVA dei servizi prestati.

5.1. – (Segue): il procedimento per i corsi in presenza fisica

Con la circolare n. 22/E del 2008, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la normativa comunitaria non specifica le condizioni e le procedure per il riconoscimento dei prestatori di servizi ammessi al regime di esenzione dall'IVA, rinviando, in tal modo, al legislatore nazionale il compito di predisporre la disciplina del riconoscimento. Tuttavia, dato che il Decreto IVA non fornisce alcuna indicazione in ordine a tale profilo, la disciplina dei requisiti e delle forme di riconoscimento viene compiuta in base a norme diverse da quelle fiscali ⁽¹¹⁾.

Al concetto di "istituti o scuole" deve essere attribuito «valore meramente descrittivo, in relazione ai soggetti che normalmente presiedono allo svolgimento di tale attività, e non il significato di una elencazione tassativa dei soggetti ammessi ad usufruire del regime di esenzione» ⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ Agenzia delle Entrate, *Circolare: Esenzione IVA delle prestazioni educative e didattiche ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - Riconoscimento delle scuole paritarie e non paritarie e di altri organismi privati - Riconoscimento delle scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia*, 18 marzo 2008, n. 22/E, 5.

⁽¹²⁾ Agenzia Entrate, *Risoluzione: IVA - Corso di formazione per manager istituito dalla ASL di ...*, 28 maggio 2001, n. 77/E; Agenzia delle Entrate, *Risoluzione: Istanza d'interpello - Art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 Fattorie Didattiche - Regime IVA per i contributi regionali corrisposti per le prestazioni educative e didattiche rese alle scuole*, 15 marzo 2007, n. 53/E.



L'oggetto del riconoscimento deve essere particolarmente circoscritto, riguardando il corso educativo e didattico che l'organismo intende realizzare⁽¹³⁾. Ciò significa che avere ottenuto un riconoscimento per un corso non equivale ad un riconoscimento di carattere generalizzato ed esteso all'intera gamma dei corsi offerti dall'organismo.

Le modalità per l'ottenimento del riconoscimento differiscono a seconda del tipo di soggetto; in particolare per i:

(i) soggetti privati diversi dalle scuole paritarie e non paritarie che offrono corsi nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero della Pubblica Istruzione, è prevista la diretta operatività dell'organismo a prescindere da qualsiasi forma di vigilanza e di riconoscimento da parte del Ministero della Pubblica Istruzione. Invero, a seguito della soppressione dell'istituto della c.d. "Presenza d'atto", potranno ottenere una preventiva valutazione rilevante come "riconoscimento" utile ai fini fiscali anche da altri soggetti pubblici diversi dal Ministero della Pubblica Istruzione⁽¹⁴⁾. Il riconoscimento può avvenire sia espressamente che per atto concludente (e.g., finanziamento del progetto da parte dell'ente pubblico). L'organismo privato che svolge attività didattica e formativa nelle aree di competenza dell'Amministrazione scolastica nel territorio di più Regioni deve presentare l'istanza per il riconoscimento alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al criterio del domicilio fiscale dell'organismo⁽¹⁵⁾. In relazione agli organismi privati che svolgono corsi nelle materie degli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, il riconoscimento viene effettuato dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate che, a sua volta, sarà tenuta ad attivare un meccanismo informativo al fine di richiedere un parere tecnico all'Ufficio scolastico della medesima Regione in base alle indicazioni del Ministero della Pubblica Istruzione, contenute nella circolare 18 gennaio 2008, n. 602;

(ii) soggetti privati operanti nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione (e.g., corsi di formazione professionale), il riconoscimento continua ad essere affidato ed effettuato dai soggetti pubblici competenti per materia (e.g., Regioni, Enti locali, ecc.), con le modalità previste per le specifiche attività educative, didattiche e formative come, ad esempio, tramite iscrizione in appositi albi o attraverso l'istituto dell'accreditamento⁽¹⁶⁾. Al riguardo, si pensi, ad esempio, alle fattorie didattiche per le quali il riconoscimento avviene con l'iscrizione nel relativo albo regionale⁽¹⁷⁾;

(iii) soggetti che istituiscono o gestiscono in Italia scuole di qualunque ordine e grado, ed organismi culturali di qualunque tipo (e.g., accademie, corsi di lingue, istituti di cultura e d'arte, doposcuola, convitti, collegi, pensionati, corsi di conferenze e simili), è previsto l'obbligo di ottenere il rilascio di una speciale autorizzazione, concessa ai sensi delle disposizioni di cui al d.p.r. 18 aprile 1994, n. 389⁽¹⁸⁾;

(iv) finanziamento del progetto da parte di soggetti pubblici (e.g., Amministrazioni statali, Regioni, Enti locali, Università, ecc.), il finanziamento del progetto da parte dell'ente pubblico costituisce il riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere. In tale caso, l'esenzione dall'IVA è, però, limitata alla sola attività educativa e didattica "approvata" tramite il finanziamento dall'ente pubblico.

⁽¹³⁾ Agenzia Entrate, *Risoluzione: Interpello ai sensi dell'articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – IVA – Articolo 10, primo comma, n. 20*, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, 18 aprile 2011, 47/E, 3.

⁽¹⁴⁾ Agenzia delle Entrate, circolare n. 22/E del 2008, cit., 9.

⁽¹⁵⁾ Agenzia delle Entrate, circolare n. 22/E del 2008, cit., 9; Agenzia delle Entrate, *Risoluzione: Circolare n. 22/E del 18 marzo 2008 - Organismi privati che svolgono corsi nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca - Riconoscimento*, 3 luglio 2008, n. 269/E; Agenzia delle Entrate, *Risposta: Trattamento IVA dei corsi di insegnamento a distanza*, 4 febbraio 2021, n. 85.

⁽¹⁶⁾ Agenzia delle Entrate, circolare n. 22/E del 2008, cit., 10.

⁽¹⁷⁾ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 53/E del 2007, cit., 1 ss.

⁽¹⁸⁾ Agenzia delle Entrate, circolare n. 22/E del 2008, cit., 12 ss.

5.2. – (Segue): il procedimento per i corsi online

Sebbene l'esenzione dall'IVA non possa applicarsi alle attività svolte al di fuori della Regione che ha rilasciato l'accreditamento per la singola attività formativa, l'Agenzia delle Entrate non ha mai affrontato il delicato tema – molto frequente nella prassi odierna – della procedura volta ad ottenere il riconoscimento ed accreditamento dei corsi effettuati esclusivamente mediante didattica a distanza ⁽¹⁹⁾.

La risposta ad interpello del 14 gennaio 2022, n. 25, rappresenta l'unica prassi erariale in cui l'Amministrazione finanziaria si è occupata incidentalmente della questione con riguardo all'ipotesi di un corso prestato da un docente presso la sede della società erogante il servizio fruito dagli utenti in parte in presenza e in parte *online* con possibilità di interazione tra docente e discenti ⁽²⁰⁾.

Gli elementi rilevanti della suddetta risposta ad interpello, anche nell'ottica del riconoscimento dei corsi fruibili soltanto in modalità da remoto, sono i seguenti:

(i) il riconoscimento deve essere richiesto nella Regione di localizzazione della società e, dato che la sede operativa da cui sono rese le «prestazioni didattiche è localizzata nella Regione X, che ha proceduto a fornire l'accreditamento dei corsi alla Società, appare rispettato, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione IVA, il collegamento tra l'erogazione delle attività di formazione e la regione che ha rilasciato l'accreditamento per l'attività formativa»;

(ii) dopo aver escluso di trovarsi innanzi a “servizi elettronici” ai sensi dell'art. 7 del Regolamento di Esecuzione, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la modalità di fruizione “a distanza” dei servizi di insegnamento non farebbe mutare la natura delle operazioni svolte, che rimarrebbero, pur sempre, delle prestazioni di insegnamento;

(iii) da ultimo, è stato precisato che «la circostanza che tali prestazioni siano rese nei confronti sia di studenti fisicamente presenti nella sede in cui viene erogato il corso, sia di studenti che assistono al corso medesimo tramite una piattaforma con modalità a distanza [...] non assume rilevanza ai fini dell'esenzione dall'IVA della relativa prestazione perché la fruizione del corso avviene in modalità sincrona, con la possibilità di interazione in tempo reale tra docente e studente».

Pertanto, in relazione ai corsi fruibili soltanto *online*, sembra ragionevole ritenere che il riconoscimento si richieda alla Regione di localizzazione della sede legale della società erogatrice, ma, affinché il corso rientri nel regime di esenzione dall'IVA, è opportuno che la relativa fruizione avvenga in modalità sincrona con possibilità di interazione in tempo reale tra docente e discente.

6. – Conclusioni

La pronuncia in epigrafe della Corte di Giustizia mette alcuni punti fermi e propone, allo stesso tempo, le note difficoltà operative relative all'ottenimento del riconoscimento dei singoli corsi e dell'organismo come “ente di formazione”, ai fini del regime di esenzione dall'IVA.

Sebbene non siano state specificate in modo compiuto le peculiarità del diritto romeno in materia, dagli elementi che si possono evincere dalla pronuncia in rassegna il pregio della normativa romena si ravvisa senz'altro nell'esistenza di un regime chiaro sia per gli operatori che per i verificatori ai fini dell'attribuzione dell'opportuno riconoscimento agli organismi privati. Ed infatti, è sufficiente la conclusione di un partenariato con un istituto di insegnamento, ai sensi dell'art. 58 della legge sull'istruzione nazionale, per rientrare nel regime di esenzione dall'IVA.

Sotto tale prospettiva, tra l'altro, si conviene pienamente con il controllo effettuato dalla Corte di Giustizia che, avendo riscontrato nella Happy Education solo il mero riconoscimento propedeutico

⁽¹⁹⁾ Agenzia delle Entrate, risposta n. 85 del 2021, cit., 3 ss.

⁽²⁰⁾ Agenzia delle Entrate, *Risposta: Trattamento IVA dei corsi di insegnamento a distanza*, 14 gennaio 2022, n. 25, 1 ss.



per la registrazione nel registro nazionale del commercio dell'attività sociale riconducibile ad un determinato codice CAEN, ha concluso per l'insussistenza di un riconoscimento idoneo a giustificare l'applicazione del regime di esenzione dall'IVA.

Come si ha avuto modo di precisare al § 5 che precede, il riconoscimento di un organismo come "ente di formazione" in Italia risulta complesso e macchinoso, ove, salvo l'ipotesi del riconoscimento implicito tramite finanziamento del progetto, diventa nella prassi difficile individuare la P.A. o l'ente specifico cui indirizzare l'istanza. Tale questione, invero, non ha solo risvolti formali, ma anche sostanziali, in quanto l'imponibilità delle operazioni ai fini IVA a fronte di una fatturazione compiuta dall'organismo in regime di esenzione comporterebbe, oltre al pagamento dell'imposta dovuta, l'applicazione delle seguenti sanzioni amministrative e/o penali, eventualmente mitigate dal trattamento di favore derivante dal cumulo giuridico ⁽²¹⁾ o dall'assorbimento ⁽²²⁾:

(i) l'erronea fatturazione di operazioni imponibili può configurare gli illeciti amministrativi che trovano fonte nell'errata applicazione dell'IVA in fattura e/o il reato di dichiarazione infedele; e

(ii) l'omesso versamento dell'IVA può comportare la configurazione dell'illecito amministrativo di omesso versamento dell'IVA e/o del reato di omesso versamento dell'IVA.

L'auspicio non può che ravvisarsi nella futura previsione di una procedura specifica e chiara per i corsi formativi in presenza fisica, *online* e/o "mista" che intraveda chiaramente il soggetto destinatario dell'istanza, in quanto competente a rilasciare il riconoscimento, con indicazione puntuale dei termini entro cui i soggetti interessati abbiano diritto ad ottenere un riscontro, sia esso positivo che negativo (in tale ultimo caso, espresso o tacito).

⁽²¹⁾ Nel caso di pluralità di illeciti amministrativi, il trattamento sanzionatorio verrebbe mitigato dal criterio del cumulo giuridico dato dall'applicazione della sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da 1/4 al doppio, ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Tuttavia, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si applica la sanzione per la violazione più grave aumentata di 1/5. In ogni caso, la sanzione non può essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni. In ambito penale, invece, nel caso di concorso formale ovvero reato continuato, l'art. 81 c.p. prevede l'applicazione del cumulo giuridico, ossia dell'applicazione della pena per la violazione più grave aumentata sino al triplo con il limite che tale pena non può eccedere quella risultante dal cumulo delle pene delle singole violazioni.

⁽²²⁾ In ambito amministrativo-tributario, in base alla più recente giurisprudenza di legittimità, qualora il mancato versamento dell'IVA (stesso dicasi per imposte sui redditi e/o IRAP) sia diretta conseguenza dell'omessa indicazione nella dichiarazione dell'importo dell'imposta effettivamente dovuto, tale condotta integra soltanto il più grave illecito di dichiarazione infedele, che assorbe l'omesso versamento (cfr. Cass., Sez. V, 7 dicembre 2020, 27963; Cass., Sez. V, 11 gennaio 2022, n. 483). Diversamente, in ambito penale, tra il reato di dichiarazione infedele e di omesso versamento IVA non esiste alcun rapporto di consunzione, assorbimento o specialità, idoneo a far venire meno la punibilità per l'omesso versamento successivo rispetto alla dichiarazione infedele, in quanto le suddette fattispecie incriminatrici presenterebbero differenti elementi strutturali (cfr. Cass. pen., Sez. III, 23 ottobre 2018, n. 48246).