

Risposta n. 750/2021

OGGETTO: Trattamento IVA prestazioni educative e didattiche da parte di soggetti non residenti.

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

QUESITO

ALFA (di seguito anche "Istante"), rappresenta di essere una Charity Educativa e un Ente Certificatore internazionale con sede legale nel Regno Unito, che rende, tra gli altri, servizi (test) tesi alla certificazione delle competenze in lingua inglese, di musica e arti performative.

L'Istante spiega che rende questi servizi (*i.e.* rilascio delle certificazioni delle competenze linguistico-comunicative in lingua inglese) assieme a materiali e corsi di formazione per i docenti, nei confronti di istituzioni formative quali scuole pubbliche di ogni ordine e grado, in particolare Istituti Comprensivi, e istituti privati, alcuni dei quali hanno ottenuto l'esenzione dell'applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 20, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633 (in breve, "Decreto IVA") e che hanno optato per l'esonero dagli adempimenti IVA ai sensi dell'articolo 36-*bis* del medesimo Decreto.

Per l'articolo 10, comma 1, n. 20) Decreto IVA, che implementa in Italia

l'articolo 132, par. 1, lett. i) e j) della Direttiva 2006/112/CEE, sono esenti da IVA in Italia " *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** e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale*".

L'Istante sottolinea che, secondo quanto chiarito dalla circolare n. 22/E del 18 marzo 2008, l'applicazione dell'esenzione in commento è subordinata al contestuale verificarsi dei seguenti due requisiti:

a) requisito oggettivo: le prestazioni devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, compresa l'attività di formazione, di aggiornamento, di riqualificazione e riconversione professionale;

b) requisito soggettivo: le prestazioni devono essere rese da "*istituti o scuole **riconosciuti da pubbliche amministrazioni***". A questo proposito, ALFA fa presente che per la citata circolare, la disposizione in esame non fornisce alcuna indicazione sulle condizioni per il riconoscimento dal momento che "*la disciplina dei requisiti e delle forme di riconoscimento viene operata da norme diverse da quelle fiscali*".

Per quanto concerne il requisito *sub a)*, l'Istante afferma di rendere prestazioni " *didattiche di ogni genere*", rappresentate principalmente dal rilascio di certificazioni linguistiche e musicali oltre che dalle attività di formazione professionale rivolte ai docenti.

In merito al requisito *sub b)*, ALFA precisa di essere incluso nell'elenco degli enti certificatori che soddisfano i requisiti per il riconoscimento della validità delle certificazioni delle competenze linguistico comunicative in lingua straniera pubblicato dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (in breve, "MIUR"), così

come disposto dal Decreto 7 marzo 2012, Prot. 3889, aggiornato da ultimo con Decreto del Direttore del 9 febbraio 2021. In particolare, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del menzionato Decreto 3889/2012 "*Sono considerati soggetti qualificati per il rilascio delle certificazioni di cui all'articolo 1, comma 1 [i.e. certificazioni delle competenze linguistico-comunicative], gli Enti certificatori formalmente riconosciuti, direttamente ovvero per il tramite di Istituzioni appositamente incaricate dai Governi dei Paesi nei quali la lingua straniera, oggetto della certificazione, è lingua ufficiale*".

L'Istante dichiara inoltre:

- di essere un ente riconosciuto dal MIUR anche con riferimento a diversi ambiti formativi. A titolo di esempio, è ente accreditato per la formazione del personale della scuola secondo la normativa vigente;

- di aver siglato diversi protocolli di intesa con riferimento ad ambiti specifici, quali, a titolo di esempio: (i) un protocollo di intesa con il Ministero della Pubblica Istruzione per il Progetto Lingue 2000 e (ii) un protocollo di intesa con il Comitato Nazionale presso il Ministero della Pubblica Istruzione per l'apprendimento pratico della musica per tutti gli studenti, sulle certificazioni internazionali di musica nella scuola primaria, secondaria I e II grado ad indirizzo musicale e non;

- che le certificazioni dallo stesso rilasciate possono essere valutate come crediti formativi per l'esame di Stato;

- di figurare tra gli enti certificatori di lingue straniere, nell'accordo tra C.R.U.I. (Conferenza dei Rettori Italiani) e il MIUR del 2 maggio 2001, per la conversione delle certificazioni linguistiche in Crediti Formativi Universitari (CFU).

Ciò considerato, ALFA chiede se a seguito di quanto chiarito nella risposta alla consulenza giuridica n. 6 del 18 maggio 2021 rientri tra gli "*istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni*" che beneficiano dell'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, comma 1, n. 20), del Decreto IVA (in seguito, anche "esenzione IVA").

Nella citata risposta infatti l'Agenzia delle entrate afferma che le prestazioni di

servizi (test) tesi alla certificazione della conoscenza delle lingue straniere, rese da Enti certificatori con sede nel Regno Unito nei confronti di enti e agenzie di formazione continua, stabiliti in Italia, non possono beneficiare dell'esenzione IVA in commento in quanto non rispettano (detti Enti) il requisito soggettivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene, in qualità di ente formatore ed ente certificatore riconosciuto dal MIUR, di rientrare tra gli *"istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni"*.

A sostegno della propria tesi e del requisito oggettivo, l'Istante riporta i chiarimenti della Corte di Giustizia Europea (recentemente richiamati dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 162 del 1 giugno 2020), nella causa C-449/2017 ove - al paragrafo 22 - si afferma che *"la nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai sensi della direttiva 2006/112, non si limita ai soli insegnamenti che si concludono con esami volti all'ottenimento di una qualifica o che consentono di acquisire una formazione per l'esercizio di un'attività professionale, ma comprende altre attività in cui l'istruzione viene fornita nelle scuole o nelle università per sviluppare le conoscenze e le attitudini degli allievi o degli studenti, purché tali attività non abbiano carattere puramente ricreativo (sentenza del 28 gennaio 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, punto 29 e giurisprudenza ivi citata)"*.

In merito al requisito soggettivo, ALFA richiama la risoluzione n. 47/E del 18 aprile 2011, dove è stato precisato 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"*. La citata risoluzione ha inoltre chiarito - ricorda ALFA - che il *"riconoscimento"* non deve essere inteso in senso generico, ma *"deve riguardare specificamente il corso educativo, didattico, che l'organismo intende realizzare"* (nel caso in esame, ad esempio, le certificazioni di

lingua inglese o i corsi di formazione).

L'Agenzia delle entrate, con circolare n. 22/E del 18 marzo 2008, ha precisato che, per gli organismi privati (es. soggetti che effettuano *"corsi monotematici di lingua straniera"*), il riconoscimento può essere dato da (i) soggetti pubblici anche diversi dal Ministero della Pubblica Istruzione o (ii) dal fatto che le attività di formazione sono approvate e finanziate da enti pubblici (es. Stato, Regioni, Enti locali, Università, etc.).

L'Istante fa presente come, con specifico riferimento alle *"scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia"*, la suddetta circolare ha chiarito che:

- le scuole e le istituzioni culturali straniere in Italia continuano ad essere disciplinate dal D.lgs. 16 aprile 1994, n. 297 ai sensi del quale (art. 366, comma 1, del D.lgs.) *"gli enti stranieri, che intendono istituire o gestire, nel territorio della Repubblica [...] corsi di lingue"* devono essere muniti di una speciale autorizzazione;

- per il rilascio di questa autorizzazione, le relative domande *"devono essere presentate al prefetto della provincia, che le trasmette al Ministero degli affari esteri, il quale le inoltra al Ministero della pubblica istruzione [ora MIUR], che delibera sulla concessione dell'autorizzazione"*;

- *il Ministero della Pubblica Istruzione (cfr. nota prot. A00DG0S150 del 23 novembre 2007) ha specificato che "il procedimento per il funzionamento delle scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia termina con un provvedimento (anche tacito), il quale è idoneo a conferire alle scuole ed istituzioni in argomento il requisito del riconoscimento per l'applicazione dell'esenzione dall'IVA di cui al citato articolo 10, n. 20) del DPR 633/72"*.

Ciò considerato, l'Istante ritiene di soddisfare il requisito del "riconoscimento" (sia "esplicito" tramite il MIUR, sia "per atto concludente" attraverso i già menzionati finanziamenti pubblici) necessario per l'applicazione dell'esenzione IVA.

Alla luce di quanto sopra esposto, relativamente ai servizi (certificazioni e corsi di formazione) resi nei confronti di istituzioni didattiche (pubbliche e private, che abbiamo o meno ottenuto il riconoscimento dell'esenzione IVA), ALFA intende

procedere come segue:

- emettere una "fattura" senza IVA con il proprio numero identificativo estero (i.e. inglese) menzionando che i servizi di certificazione o corsi di formazione prestati da ALFA soddisfano i requisiti per l'esenzione IVA di cui all'articolo 10, comma 1, n.20), del Decreto IVA, soggetti peraltro al *reverse charge* obbligatorio di cui all'articolo 17, comma 2, del medesimo Decreto;

- le istituzioni didattiche, soggetti passivi stabiliti in Italia, saranno quindi tenute a fronte delle fatture ricevute dall'Istante per l'acquisto delle certificazioni linguistiche
- ad emettere auto-fattura esente da IVA, ai sensi del combinato disposto degli articoli 10, comma 1, n. 20) e 17, comma 2, del Decreto IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

ALFA chiede di fatto di valutare la sussistenza del requisito soggettivo, dando per presupposto il ricorrere di quello oggettivo in quanto insito nel tipo di prestazioni erogate.

In particolare, l'Istante afferma che il dubbio interpretativo sollevato in questa sede deriva dai chiarimenti contenuti nella risposta alla consulenza giuridica n. 6 del 2021 in merito alla sussistenza del requisito soggettivo, necessario per l'applicazione dell'esenzione IVA, prevista dall'articolo 10, primo comma, n. 20) del Decreto IVA.

Al riguardo si osserva che la fattispecie esaminata nella citata consulenza giuridica riguarda 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*" che soggetti in possesso del requisito soggettivo, stabiliti in Italia, acquistano da soggetti, stabiliti nel Regno Unito. In discussione, quindi, non è il trattamento IVA di queste prestazioni quando rese ai propri alunni/discenti da soggetti "riconosciuti", stabiliti in Italia, quanto piuttosto il trattamento IVA delle medesime prestazioni che quest'ultimi acquistano da soggetti

esteri.

Fatte tali premesse, ad ulteriore precisazione di quanto chiarito, in termini generali, con la citata consulenza giuridica, si fa presente quanto segue.

Nella risposta alla suddetta istanza di consulenza, l'Agenzia ha inteso chiarire che, ai fini del riconoscimento del regime di esenzione IVA, è necessario condurre un'analisi *case by case* al fine di verificare il ricorrere di entrambi i requisiti (soggettivo e oggettivo) che connotano l'esenzione di cui al citato articolo 10, n. 20), alla stregua di quanto si farebbe nei confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia.

Riguardo alla sussistenza del requisito soggettivo, va dunque valutato se il fornitore estero ha ottenuto il "*riconoscimento*" dalle competenti autorità italiane, non potendolo "mutuare" in automatico dall'acquirente italiano, quando quest'ultimo opera in esenzione IVA perché in possesso nei necessari requisiti.

A tal proposito si ricorda che;

1. la *ratio* del regime in commento è di concedere l'esenzione esclusivamente a quei soggetti che lo Stato "*riconosce*" perché, sulla base dei requisiti posseduti (quali l'idoneità professionale dei docenti, l'efficienza delle strutture e del materiale didattico), sono in grado di offrire prestazioni didattiche aventi caratteristiche simili a quelle erogate dagli organismi di diritto pubblico (*cf.* risoluzione n. 134/E del 26settembre 2005);

2. la normativa unionale non specifica le condizioni e le procedure per il riconoscimento degli istituti o scuole private che svolgono attività di natura educativa, didattica o formativa, rinviando al legislatore nazionale la disciplina del riconoscimento.

Con riguardo al caso di specie, assumendo le informazioni fornite al riguardo dall'Istante, il "*riconoscimento*", discende dal fatto che ALFA dichiara:

- di essere un ente riconosciuto dal MIUR con riferimento a diversi ambiti formativi;

- di aver siglato diversi protocolli di intesa, anche con il Ministero della Pubblica

Istruzione per l'insegnamento della musica;

- le certificazioni dallo stesso rilasciate possono essere valutate come crediti formativi per l'esame di Stato;

- di essere indicato, tra gli enti certificatori di lingue straniere, nell'accordo tra C.R.U.I. e il MIUR del 2 maggio 2001, per la conversione delle certificazioni linguistiche in CFU.

Nel presupposto dell'attualità e validità di questi accreditamenti, nonché della sussistenza del requisito oggettivo, su cui non viene formulato alcuno specifico quesito, si ritiene quindi che al rilascio delle certificazioni e ai servizi di formazione forniti da ALFA possa applicarsi l'esenzione IVA *de quo*.

L'Istante potrà fatturare dette prestazioni "senza IVA" dal proprio numero identificativo estero (*i.e.* inglese), specificando che trattasi di servizi di certificazione o corsi di formazione per i quali ricorrono i requisiti per l'esenzione IVA di cui all'articolo 10, comma 1, n. 20), del Decreto IVA, e che sono soggetti al *reverse charge* obbligatorio di cui all'articolo 17, comma 2, del medesimo Decreto IVA.

In ultimo si fa presente che sulla base delle informazioni fornite, nessun parere può essere reso riguardo agli adempimenti che dovranno conseguentemente effettuare i committenti, stabiliti in Italia, poiché l'interpello può riguardare solo fattispecie concrete e personali, e dunque riferibili all'Istante.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)