

***Risposta n. 237***

***OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212  
Trattamento IVA servizi di formazione professionale rese  
gratuitamente  
Articolo 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Il Centro Formazione Professionale Alfa – Società Cooperativa Sociale (di seguito, “Istante”) dichiara di essere una Società Cooperativa sociale, costituita ai sensi della legge n. 381 del 1991, formalmente accreditata dalla Regione Friuli Venezia Giulia per l'attuazione di quanto previsto e richiesto nel settore della formazione e orientamento professionale dalla legge regionale del Friuli Venezia Giulia 21 luglio 2017, n. 27.

In particolare, scopo della Cooperativa Sociale istante è quello di avviare nuove professionalità al mondo del lavoro e accrescere le competenze di chi già lavora.

In attuazione di tali finalità, essa - in proprio o come partecipante ad A.T.I. o A.T.S. (Associazioni Temporanee di Imprese e/o di Scopo) - eroga servizi:

- didattico-formativi a minori (e, per gli ultimi anni scolastici, anche a maggiorenni);
- di qualificazione/riqualificazione e/o reinserimento professionale di adulti, sulla base di bandi nazionali e/o regionali.

Tali servizi - di formazione e orientamento professionale - vengono resi con il sostegno finanziario della Regione Friuli Venezia Giulia (di seguito, "Regione") e/o del Fondo Sociale Europeo, prima in applicazione della legge regionale del Friuli Venezia Giulia 16 novembre 1982, n. 76 ("Ordinamento della formazione professionale"), e, in seguito, della citata legge regionale del Friuli Venezia Giulia 21 luglio 2017, n. 27 e della legge regionale del Friuli Venezia Giulia 20 marzo 2000, n. 7.

Tra i servizi didattico-formativi erogati dall'istante, rientrano i percorsi di Istruzione e Formazione Professionale ("IeFP"), previsti dalla legge 28 marzo 2003, n. 53, e dal successivo d.lgs. 17 ottobre 2005, n. 226. Si tratta di percorsi formativi di competenza regionale, di durata triennale/quadriennale, rivolti ai giovani di età inferiore ai 18 anni in possesso del titolo conclusivo del 1° ciclo di istruzione. Tali percorsi:

a) sono realizzati in funzione del diritto/dovere all'istruzione e formazione professionale, previsto dalla legge 28 marzo 2003, n. 53 (cfr. art. 2), dal citato d.lgs. n. 226 del 2005 (cfr. art. 15), e dalla citata legge regionale n. 27 del 2017 (cfr. artt. 2 e 26);

b) vengono progettati e attuati secondo le modalità previste dal documento "Linee Guida per la realizzazione dei percorsi di Istruzione e Formazione Professionale" (emanato periodicamente dalla Giunta Regionale);

c) si concludono con il rilascio di un "attestato di qualifica professionale" (al termine della terza annualità) e di un "diploma professionale" (al termine della quarta annualità); titoli che - in quanto riferiti a standard concordati tra le Regioni e tra queste e lo Stato - sono spendibili su tutto il territorio nazionale.

In particolare, l'art. 2, comma 3, della citata legge regionale n. 27 del 2017 prevede che: *"La partecipazione degli utenti alle attività a carattere formativo è gratuita. Per particolari tipologie di interventi, stabilite con il programma di cui all'articolo 26, può essere richiesta agli utenti una compartecipazione al costo delle stesse"*.

Salvo, quindi, prosegue l'istante, i pochi casi di corsi (parzialmente) "*a pagamento*" (indicati all'interno di detto programma) e che, in ogni caso, non afferiscono i minori, le prestazioni a favore degli utenti sono gratuite.

Nella "Regione" i percorsi di "IeFP" sono progettati e realizzati dall'A.T.I. (di cui la Cooperativa istante fa parte), che è stata individuata dalla Regione a seguito di un avviso pubblico (cfr. decreto del Direttore del Servizio Programmazione e gestione interventi formativi del xxx n. xxx), per garantire, negli anni scolastici 2018/19, 2019/20 e 2020/21, la programmazione e l'attuazione, su tutto il territorio regionale, dei percorsi "IeFP", e raggruppa organismi formativi accreditati dalla stessa Regione.

Ne deriva che nel procedimento che va dalla regolamentazione alla fruizione dei percorsi "IeFP" intervengono tre soggetti:

a) la "Regione" (committente e finanziatore), che è il soggetto istituzionalmente competente per gli interventi in materia di formazione e orientamento permanente, ai sensi delle leggi regionali del Friuli Venezia Giulia 21 luglio 2017 n. 27, 16 novembre 1982 n. 76, e 20 marzo 2000 n. 7;

b) la Cooperativa istante (prestatore del servizio) che, attraverso l'A.T.I., eroga l'attività di formazione finanziata dalla "Regione" con erogazioni in denaro;

c) gli allievi (beneficiari), che fruiscono, gratuitamente, dell'attività di formazione svolta dall'istante.

L'istante fa presente che in un precedente interpello (n. xxx ) riguardante il trattamento, ai fini dell'Iva, dei contributi erogati dalla "Regione" per l'espletamento dell'attività di formazione professionale, l'Agenzia ha chiarito che tali contributi sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò posto, con la presente istanza, l'Istante chiede se le prestazioni di servizi erogate gratuitamente dalla medesima Cooperativa istante nell'ambito dell'attività

di "IeFP", quale partecipante all'A.T.I., su incarico della Regione, a favore degli allievi minori ("a valle", ai beneficiari finali), siano escluse da IVA.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che le prestazioni di formazione professionale rese su incarico della Regione agli allievi siano escluse da IVA, ai sensi dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, mancando il presupposto oggettivo.

Dette prestazioni, infatti, sono rese a favore degli allievi gratuitamente e non "*verso corrispettivo*".

Nello specifico, l'istante assume l'incarico di fare formazione nei confronti dell'Ente Pubblico "Regione" e non nei confronti degli allievi, che non sono tenuti ad adempiere ad alcuna controprestazione nei confronti dell'istante.

A sostegno di tale tesi, l'Istante evidenzia che non c'è alcun rapporto contrattuale (sinallagmatico) tra la Cooperativa sociale e gli allievi; la prima riceve l'incarico di erogare la formazione a favore dei beneficiari da parte della "Regione" (soggetto committente e finanziatore), senza instaurare alcun rapporto giuridico con gli allievi, la cui iscrizione ai corsi avviene previa loro richiesta alla "Regione" (anche se per il tramite degli Enti finanziati ed erogatori, in concreto, del servizio).

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

La questione interpretativa posta dalla cooperativa sociale istante riguarda la possibile rilevanza, ai fini dell'Iva, delle prestazioni di servizi che la stessa rende "*gratuitamente*", nell'ambito dell'attività di Istruzione e Formazione Professionale ("IeFP"), a favore degli allievi minori.

Nessun dubbio, invece, viene rappresentato in merito alla qualificazione di corrispettivo o meno dei "*contributi*" ricevuti dalla "Regione" per l'esecuzione della medesima attività di Istruzione e Formazione Professionale, oggetto, peraltro, già di chiarimenti con il precedente interpello richiamato nell'istanza.

In linea generale, prima di stabilire se ad una determinata operazione si applichi, ai fini dell'Iva, un regime di imponibilità e/o di esenzione e, nel primo caso, le relative aliquote applicabili, è necessario, in via preliminare, verificare se la stessa possa qualificarsi come una cessione di beni o una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, al ricorrere di tutti i relativi presupposti (soggettivo, oggettivo, e territoriale).

Come è noto, infatti, in base a tale disposizione sono imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio dello Stato da un soggetto passivo che agisce nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni.

In particolare, il presupposto oggettivo ricorre, con riferimento alle prestazioni di servizi, in presenza del requisito dell'onerosità, ovvero quando tali prestazioni siano eseguite, nel territorio dello Stato dietro pagamento di un corrispettivo.

La stessa Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 definisce all'articolo 2 l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, stabilendo che un'operazione si qualifica come cessione di beni o prestazione di servizi se resa a titolo oneroso nell'ambito di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

In particolare, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia *“la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario”* (cfr. sentenza del 26 settembre 2013, C-283/12, Serebryannay vek EOOD, e giurisprudenza ivi citata, nonché sentenza del 22 giugno 2016, in causa C-11/15, Cesky Rozhlas).

Coerentemente ai suddetti principi deve essere interpretato l'articolo 3, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 secondo cui *“costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*.

L'articolo 26, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/UE dispone, inoltre, che *“Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso le operazioni seguenti: a) l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA; b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa”*.

Il comma 3 dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972 dispone, a sua volta, che sono rilevanti ai fini IVA anche le prestazioni di servizi di valore superiore ad Euro 50,00 effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero rese a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione di quelle puntualmente elencate nella stessa norma, e sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile.

Restano, pertanto, fuori dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni rese gratuitamente per finalità proprie dell'impresa.

Nel caso di specie, l'istante specifica che le prestazioni didattico-formative erogate ai minori nell'ambito dell'attività di “IeFP” sono rese gratuitamente, come previsto dall'art. 2, comma 3, della L.R. F.V.G. 21 luglio 2017 n. 27, su incarico della “Regione” che le sostiene finanziariamente anche a valere sul Fondo Sociale Europeo.

In particolare, come rappresentato dall'istante, non si instaura alcun rapporto contrattuale-sinallagmatico tra l'istante e gli allievi, in quanto la Cooperativa sociale riceve l'incarico di erogare l'attività di formazione da parte

della “Regione” (soggetto committente e finanziatore) che intrattiene il rapporto con gli allievi, *“tant’è che l’iscrizione ai corsi avviene previa loro richiesta alla “Regione” stessa (anche se per il tramite degli Enti finanziati ed erogatori, in concreto, del servizio)”*.

Gli allievi, dunque, non sono tenuti ad alcuna controprestazione nei confronti della Cooperativa sociale istante non corrispondendo a quest’ultima alcuna somma per la partecipazione ai corsi.

Ne consegue che le prestazioni formative rese dalla Cooperativa sociale istante nei confronti degli allievi si considerano operazioni fuori dal campo di applicazione dell’IVA per carenza del presupposto oggettivo ai sensi dell’art. 3, primo comma, del d.P.R. 633 del 1972.

Il Direttore Centrale

*firmato digitalmente*