

# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

16

16 aprile 2012

## UNICO 2012

- deduzione degli interessi passivi
- ACE per i soggetti IRES
- cedolare secca

## IVA

- rimborso del credito trimestrale
- sovvenzioni senza carattere di corrispettività

## ACCERTAMENTO

- istanza di autotutela
- atto emanato in assenza di contraddittorio



**ISTITUTO PER IL GOVERNO SOCIETARIO**  
sistema della "corporate governance"

## RENDITE FINANZIARIE

regime del risparmio amministrato

## MEDIAZIONE CIVILISTICA

IVA per i corsi di formazione

## DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Decreto liberalizzazioni
- UNICO 2012
- Abuso del diritto
- Omessa tenuta della contabilità
- Costi da reato



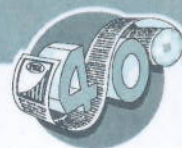
**IPSOA**

Gruppo Wolters Kluwer

00128813



5 000001 288136



**Ipsoa,**  
una tradizione  
di innovazione.  
Da 40 anni.

## Dichiarazioni

<b>La deduzione degli interessi passivi in UNICO 2012</b> <i>di Gianfranco Ferranti</i> .....	1169
<b>L'ACE per i soggetti IRES nel modello di dichiarazione dei redditi</b> <i>di Bruno Izzo</i> .....	1177
<b>Le istruzioni di UNICO 2012 non chiariscono tutti i dubbi sull'opzione per la cedolare secca</b> <i>di Luigi Lovecchio</i> .....	1184

## Redditi d'impresa

<b>Attività per imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta in presenza di una perdita fiscale</b> <i>di Guido Vasapoli e Andrea Vasapoli</i> .....	1189
--	------

## IVA

<b>Il rimborso del credito IVA trimestrale conquista spazio</b> <i>di Franco Ricca</i> .....	1195
<b>La neutralità delle sovvenzioni nella disciplina IVA</b> <i>di Marco Peirola</i> .....	1200

## Accertamento

<b>L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela</b> <i>di Francesco Tundo</i> .....	1210
<b>Il mancato invito del contribuente che ha presentato istanza di adesione non invalida l'avviso di accertamento</b> <i>di Gianluca Boccalatte e Nadia Corti</i> .....	1222

## Rendite finanziarie

<b>Regime del risparmio amministrato solo se la società fiduciaria italiana attua tutti gli investimenti esteri</b> <i>di Norberto Arquilla</i> .....	1229
--	------

## Mediazione

<b>Il regime IVA dei corsi di formazione per mediatori</b> <i>di Caterina Verrigni</i> .....	1233
---	------

## Fiscalità internazionale

<b>Doppia imposizione internazionale e «mutual agreement procedure»</b> <i>di Antonio Tomassini e Alessandro Martinelli</i> .....	1238
--	------

## Società

<b>Assetti e procedure nel sistema della «corporate governance»</b> <i>di Andrea Fedi</i> .....	1246
--	------

## Asterischi

<b>* Per l'abuso del diritto è pronta una legge delega</b> <i>di Tommaso Lamedica</i> .....	1253
--	------



# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

## Direzione scientifica

**Cesare Glendi** - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

## Coordinamento scientifico

**Gianfranco Ferranti** - Responsabile Dipartimento scienze tributarie, Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze

## Comitato scientifico

**Massimo Basilavvecchia** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

**Mauro Beghin** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

**Mariagrazia Bruzzone** - Avvocato in Genova

**Angelo Busani** - Notaio in Milano

**Paolo Centore** - Avvocato in Genova e Milano

**Piermaria Corso** - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

**Gabriella D'Alessio** - Responsabile Fisco - ANIA

**Mario Damiani** - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Dottore commercialista in Pescara

**Luca Miele** - Vicario del Direttore della Direzione Legislazione Tributaria - Dipartimento delle Finanze - Ministero dell'Economia e delle Finanze

**Paolo Moretti** - Consigliere Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

**Carlo Pino** - Dottore commercialista in Savona

**Luca Rossi** - Dottore commercialista in Milano e Roma

**Dario Stevanato** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

**Ivan Vacca** - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

**Giuseppe Zizzo** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Assago (Mi) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

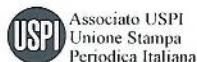
Redazione Marcello Gervasio, Valeria Ruggiero

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.  
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

## Pubblicità



db Consulting srl Events & Advertising  
via L. Gasparotto, 168 - 21100 Varese  
Tel. 0332 282160 - Fax 0332 282483  
e-mail: [info@db-consult.it](mailto:info@db-consult.it) - [www.db-consult.it](http://www.db-consult.it)



## Realizzazione grafica

Ipsosa

## Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - via Pavese, 1/3 - 20089 Rozzano (Mi)  
Tel. 02 57789422

## Stampa

Geca Spa - via Magellano, 11 - 20090 Cesano Boscone (Mi)  
Rivista licenziata per la stampa il 4 aprile 2012.

## Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

**Ipsosa Redazione Corriere Tributario**

Tel. 02 82476 890 - Fax 02 82476 600

e-mail: [redazioni.fiscale.ipsoa@wki.it](mailto:redazioni.fiscale.ipsoa@wki.it)

Casella postale 12055 - 20120 Milano

## Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

### Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476 799

Servizio risposta automatica: Tel. 02 82476.999

### Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare gennaio-dicembre, rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti tel. 02 824761 - e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wki.it](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.ipsoa.it/servizioclienti](http://www.ipsoa.it/servizioclienti)

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo [www.ipsoa.it/etonline](http://www.ipsoa.it/etonline)

**Italia** Abbonamento annuale € 319,00

**Estero** Abbonamento annuale € 638,00

**Prezzo copia** € 15,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

### Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione; per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.



## Il regime IVA dei corsi di formazione per mediatori

di Caterina Verrigni

Per gli enti privati che si occupano della formazione, che applicano il regime di ordinaria imponibilità IVA, è dibattuta la questione dell'esenzione dall'imposta per i corsi di formazione dei mediatori per le controversie civili e commerciali. Dato che gli **enti pubblici** che gestiscono la **formazione per mediatori**, che sicuramente beneficiano dell'esenzione IVA, pongono in essere un'**attività imprenditoriale** che sarebbe imponibile ai fini IVA, al pari di qualsiasi ente privato che svolge la medesima attività, ragioni di **equità** e di **compatibilità con il diritto comunitario** impongono il riconoscimento dell'esenzione IVA anche agli **organismi privati** che gestiscono la formazione dei mediatori, in quanto anch'essi svolgono un'**attività didattica accreditata dal Ministero della giustizia**.

Al fine di verificare se l'attività di formazione dei mediatori per le controversie civili e commerciali possa usufruire dell'esenzione IVA riconosciuta alle prestazioni didattiche ed educative (1) occorre inquadrare gli enti privati che gestiscono i corsi di formazione.

Per gli enti di formazione in questione (2), il legislatore riprende l'impostazione del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 5; tuttavia, mentre nella conciliazione societaria erano previsti alcuni automatismi che permettevano di essere mediatori anche senza alcuna specifica formazione (3), la nuova normativa dispone che è possibile chiedere l'iscrizione, come mediatore professionista, solo dopo aver effettuato un percorso formativo teorico ed applicativo presso strutture accreditate (4).

Per gli enti di formazione che preparano i mediatori, la suddetta normativa impone alcuni vincoli in relazione al numero dei partecipanti ed al contenuto della didattica.

È stato istituito presso il Ministero della giustizia l'elenco degli enti di formazione abilitati a svolgere l'attività di formazione dei mediatori (5). L'elenco è composto di due parti: una prima destinata agli enti di formazione pubblici, mentre un'altra parte destinata all'iscrizione degli enti di formazione privati.

La novella del 2010 richiede, altresì, per tutti gli enti di formazione alcuni requisiti, tra i quali il possesso di una capacità finanziaria e organizzati-

va, il cui livello minimo è fissato dal legislatore nel capitale richiesto per la costituzione di una società a responsabilità limitata. È richiesta anche la dimostrazione del possesso di requisiti di onorabilità da parte dei soci, degli associati, degli amministratori e dei rappresentanti, conformi a quelli previsti in materia di intermediazione finanziaria,

**Caterina Verrigni** - Professore aggregato di Diritto tributario presso l'Università di Chieti - Pescara

### Note:

(1) Ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 20, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(2) Cfr. D.Lgs. 11 marzo 2010, n. 28 e D.M. 18 ottobre 2010, n. 180.

(3) L'art. 4, comma 4, lett. a), del D.M. 23 luglio 2004, n. 222, consentiva l'esercizio dell'attività di mediazione, senza l'acquisizione di specifica formazione, ai professori universitari in discipline economiche o giuridiche, ai professionisti afferenti ad albi professionali nelle medesime materie, con anzianità di iscrizione di almeno quindici anni e ai magistrati in quiescenza.

(4) Per essere abilitati allo svolgimento dell'attività di mediatore è necessario frequentare un corso di almeno 50 ore presso un ente formatore accreditato dal Ministero e superare con successo la valutazione finale. Per ulteriori approfondimenti su tali aspetti, nonché sulle molteplici problematiche civilistiche e fiscali dell'istituto della mediazione, si rinvia a: Castagnola - Delfini, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali* (a cura di), Padova, 2010; Ruscetta - Caradonna - Novelli (a cura di), *La mediazione civile*, Milano, 2011; Carota - Verrigni (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, Padova, 2011.

(5) Art. 16, comma 5, del D.Lgs. n. 28/2010 e art. 17 del D.M. n. 180/2010.



nonché la trasparenza amministrativa e contabile dell'ente (6).

## **Le prestazioni didattiche nell'ambito delle operazioni esenti**

In linea generale, sono esenti dall'IVA:

- a) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù;
- b) le prestazioni 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 ONLUS;
- c) le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale (7).

È tuttavia, opportuna una precisazione, in quanto per le attività *sub a)* e *b)* il regime di esenzione dipende dalla sussistenza sia del presupposto oggettivo, in base al quale le prestazioni devono riguardare la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e la riconversione professionale, sia del presupposto soggettivo, in forza del quale le suddette prestazioni devono essere rese da istituti o scuole riconosciute da Pubbliche amministrazioni o da ONLUS.

Sono, altresì, esenti da IVA le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale: si tratta, in concreto, di prestazioni rese in qualità di lavoratori autonomi e sotto la propria responsabilità (8).

La disciplina delle esenzioni è di particolare rilievo nel sistema dell'IVA, in quanto le operazioni esenti influenzano sensibilmente il meccanismo ordinario di applicazione del tributo, in quanto limitano e - in casi estremi - annullano il diritto di detrazione (9).

## **IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE**

### **Prestazioni educative e didattiche**

– Con riguardo ai corsi di formazione per mediatori professionali si pone una problematica che, normalmente, ricorre ai fini dell'attribuzione dell'esenzione IVA nel settore delle prestazioni educative e didattiche di ogni tipo, vale a dire quella relativa all'esatta **interpretazione dell'espressione «istituti o scuole»**.

– Secondo la prassi amministrativa, con l'espressione «istituti o scuole» il legislatore avrebbe inteso delineare un **elenco non tassativo**, bensì meramente indicativo e suscettibile di estensione analogica. Quanto al riconoscimento dell'ente da parte di una Pubblica amministrazione, la normativa ammette anche l'approvazione proveniente da **Amministrazioni diverse da quella scolastica**, purché gli enti in questione risultino **competenti secondo la specifica materia**. In merito a tale ultimo profilo, gli **organismi che organizzano corsi per mediazione rientrano sicuramente nel concetto di «istituti e scuole»**; inoltre, sussistendo il requisito del riconoscimento, in quanto **accreditati dal Ministero della giustizia**, possono usufruire dell'**esenzione IVA**.

In ogni caso, per le operazioni esenti il verificarsi del presupposto non si differenzia molto rispetto alle operazioni imponibili.

Ed infatti, si ha l'esenzione fiscale allorché una norma di diritto singolare sottrae all'imposizione situazioni e soggetti che, altrimenti, ricadrebbero nell'ambito della previsione della norma impositiva; quando, cioè, ad una norma impositiva generale si contrappone una norma particolare, la quale esclude l'applicazione del tributo a situazioni comprese nella fattispecie della norma generale.

### **Note:**

(6) Su tali profili, in particolare, Podico, «Gli organismi di mediazione e gli enti di formazione», in Ruscetta - Caradonna - Novelli (a cura di), *La mediazione civile*, cit., loc. cit., pag. 69-85; Ruscetta - Tammaro, «Iscrizione nel registro, indennità, obblighi di riservatezza e formazione del mediatore», in *Corr. Trib.* n. 10/2011, pag. 752.

(7) Art. 10, primo comma, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972.

(8) In argomento la Corte di giustizia ha ulteriormente precisato che l'esenzione non è riservata alle sole

prestazioni didattiche dirette all'ottenimento di una qualifica o di un titolo formativo per l'esercizio di una particolare attività professionale, ma anche agli insegnamenti diretti a sviluppare conoscenze e attitudini degli studenti, a condizione però che tali attività non abbiano natura meramente ricreativa. Ancor più nello specifico, i giudici europei hanno precisato che, se l'insegnante fornisce prestazioni di insegnamento nell'ambito dei corsi di formazione preposti da un ente terzo, non può ritenersi che lo stesso abbia impartito lezioni a titolo personale (Corte di giustizia CE 14 giugno 2007, causa C-445/05, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in senso conforme Id., 14 giugno 2007, causa C-435/05, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2007, pag. 285, con commento di Santi, nonché da ultimo Id., 28 gennaio 2010, causa C-473/08, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA). Per una disamina dei criteri interpretativi che emergono dalle diverse decisioni si rinvia a: Basilavecchia, «Lost in translation»: le esenzioni IVA sono riservate al diritto europeo», in *Corr. Trib.* n. 12/2010, pag. 987.

(9) Per approfondimenti cfr.: Giorgi, *Detrazione e soggettività nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pag. 265 ss.



## SOLUZIONI OPERATIVE

### Requisiti per l'esenzione IVA

Per quanto riguarda le attività formative organizzate nel settore della **mediazione e conciliazione civile**, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito quanto espresso precedentemente in merito all'esenzione IVA per le prestazioni didattiche. Per l'applicazione dell'esenzione è prevista, in particolare, la sussistenza di due requisiti:

- a) deve trattarsi di **prestazioni aventi natura didattica o educativa** (requisito oggettivo);
- b) le prestazioni devono essere rese da **istituti o scuole riconosciuti da Pubbliche amministrazioni**.

Con riguardo ai corsi di formazione per mediatori professionali (10) si pone una problematica che, normalmente, ricorre per l'esenzione IVA nel settore delle prestazioni educative e didattiche di ogni tipo, vale a dire quella relativa all'esatta interpretazione dell'espressione «istituti o scuole».

Secondo la prassi amministrativa (11), con l'espressione «istituti o scuole» il legislatore avrebbe inteso delineare un elenco non tassativo, bensì meramente indicativo e suscettibile di estensione analogica (12).

Quanto al riconoscimento dell'ente da parte di una Pubblica amministrazione, la norma ammette anche l'approvazione proveniente da Amministrazioni diverse da quella scolastica, purché gli enti in questione risultino competenti secondo la specifica materia (13).

In merito a tale ultimo profilo, gli organismi che organizzano corsi per mediazione rientrano sicuramente nel concetto di «istituti e scuole»; inoltre, sussistendo il requisito del riconoscimento, in quanto accreditati dal Ministero della giustizia, possono usufruire dell'esenzione ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972.

### L'esenzione IVA e il riconoscimento pubblico degli enti di formazione

L'esenzione prevista dall'art. 10, primo comma, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972, trova applicazione per le attività didattiche ed educative svolte da scuole diverse da quelle statali solo se le stesse hanno conseguito un riconoscimento da parte del Ministero della pubblica istruzione e se sono soggette alla sua vigilanza (14).

Per gli istituti privati diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, che svolgono prestazioni didattiche e formative nelle materie di insegnamento di competenza dell'amministrazione scolastica, il riconoscimento necessario ai fini dell'applicazione del regime di esenzione può provenire anche da soggetti pubblici diversi dal Ministero della pub-

blica istruzione. In tal caso il riconoscimento può avvenire anche attraverso l'accreditamento e il finanziamento del progetto educativo da parte di enti pubblici con specifiche competenze che ne riconoscano il merito e l'interesse.

Infine, per gli organismi pri-

#### Note:

(10) Un'altra questione che si è posta per gli enti che gestiscono corsi di formazione riguarda il trattamento fiscale dei compensi erogati ai formatori. Se il formatore esercita abitualmente un'attività libero-professionale in forza della quale è già soggetto passivo IVA, il compenso percepito dovrà essere fatturato, con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria, come un qualunque altro compenso derivante dall'attività professionale (in dottrina cfr. Contrino, «Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto», in *Dir. prat. trib.*, 2011, pag. 581, il quale ritiene che in virtù della «forza attrattiva» dell'attività svolta, l'esercizio abituale di un'attività di lavoro autonomo porti a ricomprendere, nella sfera applicativa del tributo, qualunque prestazione occasionale del professionista estranea alla predetta attività, e ciò perché non è richiesto che le operazioni rientrino nell'attività esercitata). Diversamente, se il formatore non svolge abitualmente un'attività di lavoro autonomo (es. professore universitario che non svolge attività professionale), il compenso non sarà assoggettato ad IVA (per la prassi C.M. 3 agosto 1979, n. 25/364695 e risoluzione 12 marzo 2007, n. 42/E, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(11) Risoluzione 24 giugno 2002, n. 205/E, risoluzione 15 marzo 2007, n. 53/E, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(12) In tal senso cfr. anche: risoluzione 18 settembre 2001, n. 129/E; circolare 28 maggio 2001, n. 77/E; risoluzione 26 settembre 2005, n. 134/E, tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(13) Su tale circostanza cfr. C.M. 10 agosto 1994, n. 150/E; risoluzione n. 205/E del 2002, cit., risoluzione 17 marzo 2003, n. 65/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; risoluzione n. 53/E del 2007, cit.

(14) A tal fine cfr. circolare Agenzia delle entrate 18 marzo 2008, n. 22/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, la quale evidenzia come la vigente normativa in materia di riconoscimento abbia ricondotto le scuole non statali in due categorie: scuole paritarie e scuole non paritarie. La frequenza delle scuole paritarie costituisce assolvimento del diritto-dovere all'istruzione e alla formazione e la parità è riconosciuta con provvedimento adottato dal dirigente preposto all'ufficio scolastico regionale competente per territorio, previo accertamento della sussistenza dei requisiti di legge (art. 1 della legge 10 marzo 2000, n. 62, sulla riforma scolastica). Le scuole non paritarie devono svolgere un'attività organizzata di insegnamento ed essere in possesso di determinati requisiti di funzionamento normativamente previsti (art. 1-bis, comma 4, della legge n. 62/2000).



vati operanti nelle aree riconducibili nella competenza di amministrazioni ed enti pubblici diversi dal Ministero della pubblica istruzione, il riconoscimento valido «a fini fiscali» continua ad essere conferito dai soggetti pubblici competenti per materia (ad esempio, regioni ed enti locali) 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).

Sono, altresì, riconducibili nell'ambito applicativo del regime di esenzione IVA le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici (Amministrazioni statali, regioni, enti locali, università, ecc.) (15). Nel finanziamento della gestione e dello svolgimento del progetto educativo e didattico è insita, infatti, l'attività di controllo e vigilanza da parte dell'ente pubblico avente a oggetto i requisiti soggettivi e la rispondenza dell'attività resa agli obiettivi formativi di interesse pubblico che l'ente è preposto a tutelare.

Per quanto riguarda le attività formative organizzate nel settore della mediazione e conciliazione civile, l'Amministrazione finanziaria (16) ha ribadito quanto espresso precedentemente in merito all'esenzione IVA per le prestazioni didattiche.

Per l'applicazione dell'esenzione è prevista, in particolare, la sussistenza di due requisiti:

a) deve trattarsi di prestazioni aventi natura didattica o educativa (requisito oggettivo);

b) le prestazioni devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da Pubbliche amministrazioni.

Tale orientamento ripercorre l'iter argomentativo

## IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

### Enti privati

#### che si occupano della formazione

– Secondo l'Agenzia delle entrate, i corsi di formazione organizzati dalla Camera arbitrale e di conciliazione dell'Ordine degli avvocati finalizzati all'accesso alla professione di mediatore soddisfano non solo il requisito oggettivo della natura didattica delle prestazioni erogate, ma anche il requisito soggettivo del riconoscimento, conseguentemente, tali strutture pubbliche possono sicuramente beneficiare dell'esenzione IVA. Tuttavia l'orientamento dell'Agenzia crea una disparità di trattamento tra gli enti pubblici e gli enti privati che gestiscono la formazione per mediatori professionisti.

– Poiché anche gli enti privati, per poter gestire i corsi, devono ottenere l'accREDITAMENTO da parte del Ministero della giustizia e, quindi, soddisfano anch'essi, sia il requisito soggettivo, sia quello oggettivo previsto per le prestazioni didattiche al fine di usufruire dell'esenzione, la soluzione potrebbe essere quella di riconoscere l'esenzione IVA anche agli enti di formazione privata: diversamente si creerebbe anche un profilo di incompatibilità con la normativa comunitaria.

della precedente prassi, come, ad esempio, quella che ha riconosciuto l'esenzione IVA alle prestazioni educative e didattiche rese alle scuole dalle fattorie didattiche iscritte nell'apposito albo regionale, in presenza dei requisiti suindicati (17).

Tale ricostruzione è avallata anche dalla normativa comunitaria (18), la quale, per le prestazioni educative e didattiche, individua i soggetti

### Note:

(15) Ai sensi dell'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, beneficiano dell'esenzione IVA anche le somme corrisposte da un ente pubblico ad un soggetto terzo cui è stata affidata l'esecuzione di corsi destinati alla formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del proprio personale dipendente. Su tale profilo, Pravisano, «Compensi per corsi di formazione erogati da enti pubblici: aspetti applicativi IVA», in *il fisco*, 2004, pag. 8102; Id., «I soggetti gestori di formazione per enti pubblici: aspetti applicativi IVA», *ivi*, 2005, pag. 5845.

(16) Cfr. risoluzione Agenzia delle entrate 18 aprile 2011, n. 47/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, la quale giunge in risposta ad una istanza di interpello presentata da un Consiglio di un Ordine forense, il quale chiedeva se le quote di iscrizione all'attività formativa offerta dalla camera arbitrale e di conciliazione dovessero scontare

l'aliquota IVA ordinaria del 20% (ora 21%) o se invece rientrassero nel regime di esenzione di cui all'art. 10, primo comma, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972. Sullo specifico profilo cfr. Gavioli, «Attività di formazione per mediatori professionisti: esenzione IVA», in *Prat. fisc. prof.* n. 20/2011, pag. 27 ss.; Pulella Lucano, «Corsi per mediatori professionisti: l'esenzione dall'IVA è di diritto», in *Fisco-Oggi.it*, 18 aprile 2011; Ungaro, «Esenti da IVA i corsi di formazione per mediatori professionisti», in *il fisco*, 2011, pag. 3051 ss., per il quale l'espressione «istituti o scuole» contenuta nell'art. 10, primo comma, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972, non fa riferimento soltanto agli organismi scolastici in senso stretto, ma a tutti gli enti che operano nel settore della formazione, purché la loro finalità didattica sia riconosciuta da Amministrazioni pubbliche.

(17) Risoluzione n. 77/E del 2001, cit.; risoluzione n. 53/E del 2007, cit.

(18) Art. 32, primo comma, della direttiva 2006/112/CE.



ammessi al regime dell'esenzione con la dizione generica di organismi, specificando che essi devono avere la natura giuridica di diritto pubblico o essere riconosciuti dallo Stato come aventi finalità didattiche; ed è proprio il caso degli enti di formazione che organizzano i corsi per mediatori i quali, per poter operare, devono essere accreditati dal Ministero della giustizia.

Per istituti o scuole, in definitiva, non si intendono soltanto gli organismi scolastici in senso stretto, ma tutti gli enti che operano nel settore della formazione purché le Amministrazioni pubbliche riconoscano la loro finalità didattica.

### Considerazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni che precedono, la questione risulta piuttosto controversa per gli enti privati che si occupano della formazione che continuano ad applicare il regime di ordinaria imponibilità IVA, in quanto la risoluzione n. 47/E del 2011 non precisa nulla al riguardo, riferendosi alle sole camere arbitrali degli ordini forensi.

Per l'Amministrazione finanziaria, i corsi di formazione organizzati dalla «Camera arbitrale e di conciliazione» dell'Ordine degli avvocati, finalizzati all'accesso alla professione di mediatore soddisfano non solo il requisito oggettivo della natura didattica delle prestazioni erogate, ma anche il requisito soggettivo del riconoscimento, trattandosi di corsi autorizzati dal Ministero della giustizia (19) e, dunque, assoggettati all'attività di controllo e di vigilanza dello stesso, conseguentemente, tali strutture pubbliche possono sicuramente beneficiare dell'esenzione IVA ex art. 10, primo comma, n. 20), del D.P.R. n. 633/1972.

Tuttavia l'orientamento prospettato dall'Amministrazione crea una disparità di trattamento tra gli enti pubblici e gli enti privati che gestiscono la formazione per mediatori professionisti, poiché anche gli enti privati, per poter gestire i corsi, devono ottenere l'accreditamento da parte del Ministero della giustizia e, quindi, soddisfano anch'essi, sia il requisito soggettivo, sia quello oggettivo previsto per le prestazioni didattiche al fine di usufruire dell'esenzione ex art. 10.

La soluzione potrebbe essere quella di riconoscere l'esenzione IVA anche agli enti di formazione privata: diversamente si creerebbe anche un profilo di incompatibilità con la normativa comunitaria.

Infatti, ai fini IVA, per ciò che concerne le attività svolte dall'ente pubblico si impone una distinzione tra le attività proprie regolate da norme di diritto pubblico, sia pur verso il pagamento di diritti, canoni, ecc. e quelle svolte dallo stesso nel solco del regime degli operatori economici privati e inquadrabili nella nozione generale di attività imprenditoriali rilevanti ai fini IVA: l'ente pubblico non è soggetto passivo per le prime ma lo è per le seconde (20).

Alla luce di tali ultime considerazioni, si può ribadire che l'ente pubblico che gestisce la formazione per mediatori pone in essere un'attività imprenditoriale che sarebbe imponibile ai fini IVA, al pari di qualsiasi ente privato che svolge la medesima attività.

Pertanto, ragioni di equità e di compatibilità con il diritto comunitario impongono il riconoscimento dell'esenzione IVA anche agli organismi privati che gestiscono la formazione dei mediatori, i quali soddisfano entrambi i requisiti dell'art. 10, in quanto anch'essi svolgono un'attività didattica accreditata dal Ministero della giustizia.

### Note:

(19) Peraltro, il Ministero considera iscritti di diritto, e dunque autorizzati a svolgere l'attività di formazione dei mediatori, gli organismi già accreditati dal D.M. n. 224/2004, tra i quali rientra la camera arbitrale e di conciliazione degli ordini forensi.

(20) La giurisprudenza comunitaria chiamata a pronunciarsi sull'art. 4, par. 5, della VI direttiva (oggi art. 13, par. 1, della direttiva 2006/112/CE) ha affermato che «laddove tale norma subordina il non assoggettamento degli enti di diritto pubblico alla condizione che essi agiscano "in quanto pubblica autorità", essa esclude dal non assoggettamento le attività da essi svolte non in quanto soggetti di diritto pubblico, ma in quanto soggetti di diritto privato», precisando poi che «l'unico criterio che consenta di distinguere con certezza queste due categorie di attività, è ... il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale» (Corte di giustizia CE, 17 ottobre 1989, cause riunite C-231/87 e C-129/88, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 15 maggio 1990, causa C-4/89, *ivi*). In dottrina cfr. del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, pag. 142; Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pagg. 497-499; Contrino, «Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto», *cit., loc. cit.*, pagg. 566-568.