

## IVA

---

### ***Fuori campo Iva l'attività di formazione resa gratuitamente***

di Marco Peirolo

Sono **esclusi da Iva**, per carenza del presupposto oggettivo, i servizi di formazione professionale privi di nesso sinallagmatico perché resi agli utenti finali **a titolo gratuito**.

è il chiarimento reso dall'Agenzia delle Entrate nella [risposta all'interpello n. 237 del 15.07.2019](#), in merito al trattamento Iva dei servizi di formazione e orientamento professionale resi gratuitamente da una **cooperativa sociale con il sostegno finanziario** della Regione e/o del Fondo Sociale Europeo.

I servizi in questione sono essenzialmente riconducibili ai **percorsi di Istruzione e Formazione Professionale (IeFP)**, di competenza regionale e di durata triennale/quadriennale, rivolti ai giovani di età inferiore ai 18 anni in possesso del titolo conclusivo del 1° ciclo di istruzione.

Nell'ambito dei percorsi in esame intervengono tre soggetti, vale a dire:

- 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;
- la **cooperativa istante** (prestatore del servizio) che, attraverso l'ATI, eroga l'attività di formazione finanziata dalla Regione con erogazioni in denaro;
- gli **allievi** (beneficiari), che fruiscono, gratuitamente, dell'attività di formazione svolta dall'istante.

La domanda rivolta all'Agenzia è se le **prestazioni di servizi erogate gratuitamente dalla cooperativa nell'ambito dell'attività di "IeFP", su incarico della Regione, a favore degli allievi, siano escluse da Iva**.

Esula, invece, dall'analisi compiuta dall'Agenzia il **trattamento Iva dei contributi erogati dalla Regione** per l'espletamento dell'attività di formazione professionale.

A questo riguardo, si rammenta che il regime impositivo delle **sovvenzioni** dipende dalla **controprestazione**: se esiste, sotto forma di cessione di beni o di prestazione di servizi, la corrispondente dazione in denaro assume rilevanza ai fini Iva, **rappresentando il corrispettivo del bene ceduto o del servizio reso dal soggetto finanziato**.

In caso contrario, vale a dire **in assenza di un nesso di corrispettività**, trova applicazione l'[articolo 2, comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), che esclude da Iva "le cessioni che hanno per

*oggetto denaro o crediti in denaro”.*

Per gli enti di formazione professionale, destinatari di contributi privi di corrispettività, cioè elargiti a fondo perduto, **occorre considerare distintamente la posizione del soggetto erogante da quella del soggetto beneficiario**, fermo restando che i suddetti contributi sono **tendenzialmente neutri agli effetti dell'Iva**, in quanto non incidono sulla **determinazione dell'imposta né dal lato attivo**, cioè del soggetto erogante, né dal lato passivo, ovverosia del soggetto beneficiario.

Riguardo al **soggetto erogante**, la neutralità dei contributi discende:

- dall'[articolo 2, comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), che – come detto – esclude da Iva le cessioni di denaro e di crediti in denaro;
- dall'[articolo 19, comma 3, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#), che – in deroga al generale divieto di detrazione previsto per le operazioni che, a valle, non danno luogo all'effettuazione di operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione – **ammette il recupero dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi** effettuati a monte dal soggetto che ha posto in essere la cessione in denaro, esclusa da Iva.

Specularmente, per **l'organismo di formazione professionale**, il **diritto di detrazione** non è pregiudicato, di per sé, dalla natura contributiva delle somme percepite, dipendendo esclusivamente dal regime impositivo che **contraddistingue le operazioni attive** dal medesimo poste in essere, vale a dire dal regime impositivo dell'**attività di formazione**.

In sostanza, se le somme percepite sono utilizzate:

- **esclusivamente per realizzare operazioni escluse da Iva** (es. servizi di formazione professionale resi a titolo gratuito agli utenti), ovvero esenti da imposta, **non è possibile esercitare la detrazione** sui beni/servizi acquistati;
- **promiscuamente per realizzare operazioni imponibili e operazioni escluse da Iva**, la detrazione si esercita, ai sensi dell'[articolo 19, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), in rapporto all'utilizzo dei beni/servizi acquistati nell'ambito delle operazioni soggette ad imposta, determinato in base a **criteri oggettivi** che siano coerenti con la natura dei suddetti beni/servizi;
- **per realizzare operazioni imponibili e operazioni esenti**, la detrazione si esercita, ai sensi dell'[articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), applicando il *pro rata* di cui all'[articolo 19-bis](#) dello stesso decreto;
- **per realizzare, oltre alle operazioni escluse da Iva, anche operazioni imponibili e operazioni esenti**, occorre scomputare, preliminarmente, dall'ammontare complessivo dell'Iva assolta sugli acquisti di beni/servizi la quota-parte indetraibile ai sensi dell'[articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), in quanto specificamente imputabile alle operazioni “fuori campo Iva”; l'importo ammesso in detrazione è, invece, calcolato sulla **quota residua**, applicando il *pro rata* ([risoluzione AdE 100/E/2005](#) e [circolare 328/E/1997](#), § 3.3).

Passando all'oggetto della [risposta all'interpello n. 237/2019](#), ovverosia il trattamento Iva delle prestazioni di servizi erogate gratuitamente nell'ambito dell'attività di "IeFP" a favore degli allievi, occorre osservare che, come **regola generale**, prevista dall'[articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), il **presupposto oggettivo** ricorre in presenza del **requisito dell'onerosità**, ovvero quando le prestazioni sono **eseguite a fronte del pagamento di un corrispettivo**.

Il [comma 3](#) dello stesso **articolo 3 D.P.R. 633/1972** 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, quali quelle erogate, nella fattispecie, dalla cooperativa sociale in esecuzione dell'attività di "IeFP".

Il **carattere gratuito delle prestazioni rese dalla cooperativa** discende dalla circostanza che, tra la cooperativa e gli allievi, **non si instaura alcun rapporto sinallagmatico**, in quanto la prima riceve l'incarico di svolgere l'attività di formazione dalla Regione, che intrattiene il rapporto con gli allievi.

Se, quindi, questi ultimi non sono tenuti ad alcuna controprestazione nei confronti della cooperativa, non corrispondendo ad essa alcuna somma per la partecipazione ai corsi, non può che concludersi che le prestazioni di formazione rese dalla cooperativa a favore degli allievi sono **escluse da Iva per carenza del presupposto oggettivo**, ai sensi dell'[articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972](#).

Tale conclusione è conforme **alla risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interrogazione parlamentare n. 5-06067 del 30 luglio 2015**, ove è stato affermato "*il principio di carattere generale in base al quale per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo Iva - rectius, servizi di formazione fuori campo Iva in quanto non riconducibili ad un rapporto caratterizzato dal nesso di sinallagmaticità perché resi agli utenti finali «gratuitamente» - non compete alcuna detrazione d'imposta*".

Master di specializzazione

**IVA NAZIONALE ED ESTERA**

Scopri le sedi in programmazione >