

Cosa cambia per le prestazioni didattiche: sgravi sui corsi effettuati da enti senza fini di lucro

Per chi pratica sport il fisco si alleggerisce dell'Iva

Pagine a cura

DI FRANCO RICCA

Meno Iva su chi pratica attività sportiva: le prestazioni connesse, quali l'accesso agli impianti e la partecipazione ai corsi, sono esentate dall'imposta se il fornitore è un ente senza fini di lucro, comprese le associazioni e società sportive dilettantistiche. Queste le novità introdotte dalla legge n. 112 del 16 agosto 2023, di conversione del dl n. 75/2023, il cosiddetto dl p.a. 2. Viene così in parte superata l'interpretazione euro-orientata che l'Agenzia delle entrate aveva recentemente adottato riguardo all'insegnamento del nuoto. Prima di analizzare le nuove disposizioni, è opportuno delineare il quadro normativo e interpretativo nel quale esse si innestano.

L'esenzione delle prestazioni di insegnamento. L'art. 10, n. 20, del dpr 633/72 esenta dall'Iva "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, ..., nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale"; sono però escluse le prestazioni di "insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1". Questa esclusione è stata introdotta con l'art. 32, comma 1, del dl n. 124/2019, come modificato dalla legge di conversione n. 157/2019, al fine di recepire la sentenza della Corte di giustizia Ue del 14 marzo 2019, C-449/17. Al riguardo, la prima versione di detto articolo 32 aveva anche sostituito, nel citato punto 20), il riferimento alle prestazioni "didattiche di ogni genere" con "le prestazioni d'insegnamento scolastico o universitario", precisando che esse non comprendono le lezioni di guida per l'ottenimento delle patenti per i veicoli di categorie B e C1. La legge di conversione, però, ha reintrodotta il riferimento alle prestazioni didattiche di ogni genere, confermando l'ampia portata oggettiva della norma, che, come precisato più volte dalla prassi pregressa, è applicabile anche all'insegnamento di qualsiasi disciplina sportiva, purché coesista, ovviamente, il requisito della

Le novità Iva della legge n. 112/2023

- Dal 17 agosto 2023 sono esenti le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, compresi quelli didattici e formativi, rese da organismi senza fini di lucro nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica
- Le prestazioni di servizi didattici e formativi di cui sopra, rese prima del 17 agosto 2023, si intendono comprese tra le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, n. 20), del dpr 633/72 (prestazioni educative, prestazioni didattiche di ogni genere, anche per la formazione e l'aggiornamento professionale)

qualifica del prestatore. Dell'eccessiva portata della disposizione, rispetto alla norma unionale di riferimento, riportata qui di seguito, si dirà appresso. L'art. 132 della direttiva Iva, nell'elencare al paragrafo 1 talune attività di interesse pubblico che gli stati membri sono tenuti a esentare dall'imposta, menziona alle lettere i) e j):

- 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 (lettera i);

- le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario (lettera j).

Tralasciando le prestazioni educative e quelle di formazione/riqualificazione professionale, che esulano dal tema, la direttiva accorda quindi l'esenzione, sotto il profilo oggettivo, ai servizi di "insegnamento scolastico o universitario"; di conseguenza, gli stati membri, basandosi sulle disposizioni delle lettere i) e j) dell'art. 132 della direttiva, non possono esentare qualunque prestazione didattica, ma solamente quelle riconducibili alla nozione di "insegnamento scolastico o universitario".

Di tale nozione, non definita né dall'art. 132 né da alcun'altra disposizione della direttiva Iva, la giurisprudenza unionale ha delineato le seguenti caratteristiche:

- la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli studenti è un elemento particolarmente importante dell'attività di insegnamento;

- la nozione 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;

- la nozione include attività che si distinguono tanto per la loro specifica natura, quanto per il contesto in cui sono esercitate.

Di conseguenza, spiega la Corte, con la nozione di insegnamento scolastico o universitario il legislatore dell'Ue "ha inteso fare riferimento a un determinato tipo di sistema di insegnamento, che è comune a tutti gli stati membri, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche di ogni sistema nazionale"; essa si riferisce, pertanto, "in generale, a un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze avente a oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché all'approfondimento e allo sviluppo di tali conoscenze e di tali competenze da parte degli allievi e degli studenti, di pari passo con la loro progressione e con la loro specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso".

Riguardo a situazioni specifiche, nella sentenza 14 giugno 2007, C-445/05, la Corte ha evitato di esprimersi sulla riconducibilità nella nozione in esame dei corsi di ceramica e di terracotta, demandando al giudice nazionale di risolvere il quesito alla luce delle considerazioni generali sopra esposte.

Nella sentenza 14 marzo 2019, richiamata sopra, ha invece affermato che "l'insegnamento della guida automobilistica in una scuola guida..., pur avendo a oggetto varie conoscenze di ordine pratico e teorico, resta comunque un insegnamento specialistico che non equivale, di per se stesso, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi a oggetto un insieme ampio e diver-

sificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario", sicché esula dalla nozione in esame.

Nell'ordinanza 7 ottobre 2019, C-47/19, ha espresso il medesimo giudizio in merito alle lezioni di surf e vela impartite da scuole o nell'ambito di corsi universitari.

Analoga posizione è stata adottata, da ultimo, nella sentenza 21 ottobre 2021, C-373/19, riguardo all'attività di una società che impartisce, principalmente ai bambini, corsi di vari livelli vertenti sull'apprendimento delle basi e delle tecniche del nuoto, osservando che, benché tale insegnamento "presenti un'indubbia importanza e persegue un obiettivo di interesse pubblico, esso costituisce comunque un insegnamento specialistico e impartito ad hoc, che non equivale, di per se stesso, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi a oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario".

Alla luce della giurisprudenza unionale, quindi, la norma nazionale, laddove dichiara esenti le prestazioni "didattiche di ogni genere", sembra in contrasto con l'art. 132, lettera i), della direttiva, che riconosce l'agevolazione soltanto a quelle rispondenti alla nozione di "insegnamento scolastico o universitario", come elaborata dalla Corte di giustizia.

La posizione dell'Agenzia delle entrate. Interpretando la norma interna in conformità al quadro unionale, l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 393/2022, ha dichiarato che i corsi di nuoto non rientrano nella nozione di insegnamento scolastico o universitario e sono pertanto oggettivamente esclusi dall'esenzione dall'Iva prevista dal punto 20) dell'art. 10 del dpr 633/72 per le prestazioni educative, didattiche e di

formazione professionale. Il quesito era stato presentato da una associazione sportiva dilettantistica che, in conformità ai propri scopi istituzionali, eroga, principalmente ai bambini, corsi sull'apprendimento delle basi e delle tecniche del nuoto. Nel precisare di essere munita anche della licenza d'esercizio di scuola nuoto federale, l'istante, dando per scontata l'oggettiva riconducibilità della predetta attività tra le prestazioni didattiche di ogni genere esentate in base alla suddetta disposizione, chiedeva conferma di poter rientrare tra "gli istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni", in modo da soddisfare anche il requisito soggettivo.

Nella risposta, l'Agenzia premette che la disposizione in esame si fonda sull'art. 132, par. 1, lett. i) della direttiva, che esenta le attività di educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, svolte da enti di diritto pubblico o altri organismi riconosciuti come aventi finalità simili, nonché sulla successiva lettera j), che esenta anche le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico e universitario.

L'Agenzia richiama quindi la sentenza 21 ottobre 2021, C-373/19, nella quale la Corte di giustizia ha chiarito che l'insegnamento del nuoto, impartito da una scuola di nuoto e diretto all'apprendimento delle basi e delle tecniche di tale disciplina, pur presentando un'indubbia importanza e perseguito un obiettivo di interesse pubblico, non equivale, di per sé, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi a oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario, e non rientra quindi nell'esenzione contemplata dalle suddette disposizioni. Di conseguenza, l'Agenzia ha concluso che i corsi in esame, non potendo essere considerati neppure quali servizi di formazione o riqualificazione professionale, a prescindere dalla questione del requisito soggettivo, esulano oggettivamente dall'esenzione e sono soggetti all'Iva del 22%. Successivamente alla pronuncia, risulta che gli uffici dell'Agenzia abbiano attivato iniziative dirette al diniego dell'esenzione ai soggetti che erogano corsi sportivi.