Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali
Settore fiscalità e compliance degli enti collettivi
Ufficio consulenza

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

OGGETTO: ***Consulenza giuridica n. 956-30/2018***
Associazione/Ordine CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI
Istanza presentata il 7 giugno 2018

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (di seguito "Consiglio"), in qualità di organo di rappresentanza della professione che esprime interessi diffusi in tutto il territorio nazionale, ha richiesto una consulenza giuridica in merito ai seguenti quesiti di interesse generale della categoria rappresentata.

Le questioni oggetto della presente istanza originano dalla circostanza che presso taluni Ordini territoriali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (di seguito "Ordini") sono state costituite, su iniziativa dei rispettivi Consigli, delle

organizzazioni non *profit* (fondazioni, associazioni e, in casi residuali, società cooperative) aventi generalmente come scopi statutari principali quelli di promuovere, valorizzare e tutelate la figura professionale del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile, di curare l'attività diretta alla formazione e all'aggiornamento professionale, di istituire scuole di perfezionamento e di specializzazione (come, ad esempio, le "*Scuole di Alta Formazione*" – di seguito "SAF"- di cui al Progetto per la costituzione delle Scuole di Alta Formazione approvato dal Consiglio il 18 marzo 2015).

I predetti enti strumentali svolgono attività di formazione professionale su incarico degli Ordini che li hanno istituiti. Per lo svolgimento delle proprie attività, detti enti conseguono sia entrate derivanti direttamente dallo svolgimento di specifici eventi di formazione ed aggiornamento professionale, sia entrate non specificamente collegate all'organizzazione di tali eventi.

Secondo quanto rappresentato dal Consiglio, le tipologie di entrate conseguite dagli "enti strumentali" predetti sono le seguenti:

A) **entrate specificamente collegate allo svolgimento dell'attività di formazione ed aggiornamento professionale**, quali:
   1) contributo specifico da parte dell'Ordine finalizzato alla copertura delle spese sostenute dall'ente strumentale per l'organizzazione di uno o più eventi formativi;
   2) entrate derivanti da attività di sponsorizzazione svolte qualora il contributo *sub* 1) copra solo parzialmente le spese che gli enti strumentali devono sostenere per lo svolgimento degli eventi formativi;
   3) corrispettivi versati dagli iscritti all'Ordine per l'accesso a determinati corsi di formazione o eventi formativi organizzati dagli enti strumentali degli Ordini;

B) **entrate non specificamente collegate all'organizzazione di eventi formativi e di aggiornamento professionale**, quali:

1) apporti iniziali da parte dell'Ordine ai fini della costituzione dell'ente strumentale;
2) contributi annui versati dall'Ordine senza particolare collegamento con specifiche attività di formazione.

In base a quanto rappresentato, le attività di formazione ed aggiornamento professionale – che costituiscono attività esclusive o prevalenti, essenziali per il perseguimento dello scopo statutario degli enti strumentali in argomento – sono svolte, alcune volte, dai predetti enti con carattere di abitualità, secondo le modalità proprie di un'attività economica organizzata professionalmente in forma d'impresa.

Tuttavia, per taluni enti strumentali istituiti dagli Ordini nell'ambito di circoscrizioni territoriali di ridotte dimensioni, le attività di formazione ed aggiornamento professionale possono presentare, sempre in base a quanto rappresentato dal Consiglio, taluni tratti distintivi rispetto a quelli sopra descritti; in particolare, le attività svolte in tali casi sono connotate, di regola, dalle seguenti peculiarità:

- la quasi totalità delle entrate conseguite è costituita da contributi da parte dell'Ordine territoriale e dette entrate sono finalizzate essenzialmente alla copertura dei costi sostenuti nell'esplicazione dell'attività di formazione continua rivolta agli iscritti all'Ordine;
- le prestazioni effettuate a titolo oneroso, del tutto sporadiche, sono per la quasi totalità afferenti l'attività di formazione continua rivolta agli iscritti all'Ordine, i quali versano comunque corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione;
- le entrate derivanti da sponsorizzazioni/pubblicità sono del tutto eccezionali e residuali rispetto a quelle istituzionali;
- l'elemento organizzativo dell'attività è pressoché assente poiché tali enti non si avvalgono di prestazioni lavorative effettuate da personale subordinato, ma esclusivamente di quelle di qualche collaboratore;

- nel complesso, l'attività medesima non è orientata ad un risultato economico, ma svolta prevalentemente a titolo gratuito o verso corrispettivi finalizzati alla mera copertura dei costi sostenuti per la singola attività che, come già illustrato, consiste generalmente nell'organizzazione di corsi od eventi formativi;
- la gestione dell'attività non è caratterizzata da un'autonomia decisionale piena, bensì, è sovente eterodiretta dell'Ordine.

Per quanto riguarda le SAF, il Consiglio precisa che le stesse sono generalmente gestite da fondazioni o associazioni all'uopo costituite tra più Ordini territoriali, ricadenti nell'ambito di una predeterminata "*macro-area territoriale*" che ricomprende le circoscrizioni territoriali degli Ordini partecipanti, ovvero, in taluni casi, dalle stesse fondazioni o associazioni costituite dai singoli Ordini territoriali, come dipartimento interno alle stesse, distinto da quello che gestisce le attività formative non specialistiche.

Le SAF ricevono dei contributi da parte del Consiglio nella fase della loro costituzione e, talvolta, anche successivamente, e conseguono proventi derivanti dai corsi di formazione che svolgono. Al riguardo, viene precisato che l'articolo 5 del *Progetto per la costituzione delle Scuole di Alta Formazione* stabilisce che "*per i primi due anni di start up il CDNEC finanzierà la nascita delle Scuole nelle macro-aree territoriali individuate ai sensi dell'articolo 2 del Progetto con un contributo pari a 840.000 euro annui, da ripartire in misura uguale sulle SAF. (…) Il CDNEC potrà continuare a finanziare l'iniziativa con propri contributi anche decorso il biennio di start-up, seppure riservandosi di determinarli in misura diversa"*. Il medesimo articolo 5 del citato Progetto stabilisce altresì che i proventi costituiti dai contributi di iscrizione ai corsi delle SAF devono essere destinati "*esclusivamente alla copertura delle spese organizzative stante il carattere non lucrativo delle SAF*".

Nell'istanza si fa presente, altresì, che ai sensi dell'articolo 7, comma 2, del d.P.R. 7 agosto 2012, n. 13 (*Regolamento recante riforma degli ordini*

professionali), i corsi di formazione possono essere organizzati oltre che da ordini, collegi e da associazioni di iscritti agli albi anche da "*altri soggetti autorizzati dai consigli nazionali degli ordini o collegi*".

A tale riguardo, il "*Regolamento per la formazione professionale continua degli iscritti negli Albi tenuti dagli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*" approvato dal Consiglio nazionale nella seduta del 18 ottobre 2017 e pubblicato sul Bollettino Ufficiale del Ministero della Giustizia del 31 gennaio 2018 (di seguito "Regolamento), all'articolo 11, comma 1, prevede che venga istituito presso il Consiglio nazionale un registro contenente l'elenco di tali soggetti autorizzati e all'articolo 10, comma 7, che gli Ordini possono controllare e verificare la rispondenza del programma inviato da tali soggetti rispetto all'effettivo svolgimento del lavori, all'effettiva partecipazione dei relatori, all'adeguatezza dei meccanismi di rilevazione delle presenze. In proposito, l'articolo 13, comma 5, del Regolamento stabilisce che i predetti soggetti debbano corrispondere all'Ordine territorialmente competente un importo pari a 5,00 euro per ogni partecipante iscritto negli Albi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con un minimo di 250,00 euro per ciascun evento formativo a pagamento approvato, a titolo di ristoro degli oneri sostenuti per adempiere, in applicazione di quanto previsto dall'articolo 12, comma 1, lettera *r)*, del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139, al compito istituzionale di vigilanza sull'assolvimento dell'obbligo di formazione professionale continua da parte dei propri iscritti, la cui violazione costituisce illecito disciplinare, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del d.P.R. 7 agosto 2012, n. 137.

In altri termini, l'attività per la quale è richiesto il contributo in argomento, coincidendo con la gestione del sistema di rilevazione delle presenze e di contabilizzazione dei crediti formativi, consiste precipuamente nell'attività strumentale all'assolvimento dell'obbligo di vigilanza sull'adempimento dell'obbligo formativo in capo agli iscritti, gravante sugli Ordini territoriali e

finalizzata all'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei professionisti inadempienti.

Ciò posto, il Consiglio chiede chiarimenti in merito:

1) alla qualificazione fiscale degli enti strumentali istituiti su iniziativa degli Ordini territoriali;
2) al trattamento tributario delle entrate dei predetti enti strumentali derivanti direttamente dallo svolgimento di specifici eventi di formazione e aggiornamento professionale;
3) al trattamento tributario delle entrate di detti enti strumentali non specificamente collegate all'organizzazione di eventi formativi e di aggiornamento professionale;
4) al trattamento tributario delle entrate relative all'attività di formazione svolte dalle SAF;
5) al trattamento tributario degli importi versati agli Ordini dai soggetti autorizzati dal Consiglio a titolo di ristoro degli oneri sostenuti dall'Ordine territoriale per adempiere al compito istituzionale di vigilanza sull'assolvimento degli obblighi formativi da parte dei propri iscritti.

Da ultimo, il Consiglio con espressa integrazione del 19 novembre 2018, ha chiesto, altresì, chiarimenti relativamente:

6) al trattamento ai fini IVA dei corrispettivi percepiti da soggetti terzi (diversi dagli enti strumentali e dalle SAF) per l'attività di formazione svolta in base ad accordi di cooperazione/convenzione/collaborazione con gli Ordini territoriali;
7) al trattamento ai fini IVA dei corrispettivi percepiti per attività di formazione svolta da soggetti autorizzati dal Consiglio per lo svolgimento di eventi formativi dallo stesso approvati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

In relazione ai quesiti posti, l'istante ritiene corretto operare come segue:

1) **relativamente alla qualificazione fiscale degli enti strumentali istituiti su iniziativa degli Ordini territoriali:**
   - qualificare agli effetti fiscali come "*enti non commerciali*" alcuni enti strumentali, non aventi forma giuridica di società, "*costituiti dagli Ordini territoriali aventi, in genere, circoscrizioni di ridotte dimensioni*", qualora le attività formative siano da essi esercitate secondo le modalità descritte nell'istanza;
   - qualificare agli effetti fiscali come "*enti commerciali*" gli enti strumentali costituiti dagli Ordini, non aventi forma giuridica di società, qualora le attività formative siano da essi esercitate abitualmente, in via esclusiva o prevalente, secondo le modalità proprie di un'attività economica organizzata professionalmente in forma d'impresa.
2) **relativamente al trattamento tributario delle entrate degli enti strumentali degli Ordini, derivanti direttamente dallo svolgimento di specifici eventi di formazione e aggiornamento professionale:**
   - considerare rilevante, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, il contributo specifico versato dagli Ordini agli enti strumentali aventi la qualifica di enti commerciali e finalizzato alla copertura delle spese sostenute da questi ultimi per l'organizzazione di uno o più eventi formativi;
   - considerare rilevanti, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, i proventi derivanti da attività di sponsorizzazione svolte qualora il contributo degli Ordini copra solo parzialmente le spese che gli enti strumentali devono sostenere per lo svolgimento degli eventi formativi;
   - considerare rilevanti, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, i corrispettivi versati dagli iscritti all'Ordine per l'accesso a determinati corsi di formazione o eventi formativi organizzati dagli enti strumentali aventi la qualifica di enti commerciali. In particolare, ai fini IVA, considerare l'attività di formazione

svolta, "*su incarico*" dell'Ordine, dagli enti strumentali aventi qualifica di "*enti commerciali*", operazione imponibile alla quale non si applica l'esenzione di cui all'articolo 10, comma primo, n. 20, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò sulla base dell'interpretazione della Corte di Giustizia dell'Unione europea (sentenza causa C-319/12 del 28 novembre 2013) secondo la quale la norma *de qua* osta ad un'esenzione dell'insieme delle prestazioni di servizi educativi, in maniera generale, senza che si prendano in considerazione le finalità perseguite dall'organismo non pubblico che le effettua, il quale, nel caso di specie, è rappresentato da un ente che opera in termini di economicità, al pari degli enti con finalità lucrativa.

3) **relativamente al trattamento tributario delle entrate degli enti strumentali degli Ordini non specificamente collegate all'organizzazione di eventi formativi e di aggiornamento professionale:**
   - considerare irrilevante, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, l'apporto in denaro iniziale effettuato dall'Ordine ai fini della costituzione dell'ente strumentale avente la qualifica di ente "*non commerciale*";
   - considerare irrilevanti, ai fini delle imposte dirette, i contributi annui versati dall'Ordine all'ente strumentale, indipendentemente dalla qualifica di ente "*commerciale*" o "*non commerciale*";
   - considerare fuori del campo di applicazione dell'IVA i contributi annui versati dall'Ordine all'ente strumentale, indipendentemente dalla qualifica di ente "*commerciale*" o "*non commerciale*".
4) **relativamente al trattamento tributario delle entrate relative all'attività di formazione svolte dalle SAF:**
   - considerare irrilevanti, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, i contributi versati dal Consiglio nella fase di costituzione delle SAF e dei contributi che, talvolta, sono dallo stesso Consiglio versati alle predette SAF anche successivamente alla loro costituzione;

5) **relativamente al trattamento tributario degli importi versati all'Ordine dai soggetti autorizzati dal Consiglio, a titolo di ristoro degli oneri sostenuti dall'Ordine per l'attività istituzionale di vigilanza:**
   - considerare irrilevanti, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, gli importi versati agli Ordini dai soggetti autorizzati dal Consiglio a titolo di ristoro degli oneri sostenuti dall'Ordine per adempiere al compito istituzionale di vigilanza sull'assolvimento degli obblighi formativi da parte dei propri iscritti.

Relativamente ai quesiti 6) e 7), posti con la richiesta integrativa del 19 novembre 2018 non viene prospettata alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si ricorda che la commercialità, sia ai fini delle imposte dirette che dell'imposta sul valore aggiunto (cfr. art. 55 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e art. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), è determinata sulla base di parametri oggettivi, verificando in concreto se la stessa venga svolta con i connotati dell'organizzazione, della professionalità, sistematicità ed abitualità.

Oltre al profilo organizzativo, il carattere imprenditoriale di un'attività richiede anche l'obiettiva economicità dell'attività esercitata nel senso che tale attività deve essere di per sé idonea a rimborsare i fattori della produzione impiegati mediante il corrispettivo ricavato dai beni e dai servizi prodotti o scambiati ovvero a realizzare un equilibrio gestionale fra costi e ricavi in modo che essa sia svolta a fronte di un compenso adeguato al costo del servizio reso.

Restano, invece, ininfluenti ai fini della configurabilità del carattere commerciale dell'attività effettuata la rilevanza delle finalità perseguite nonché la presenza o meno del fine di lucro, inteso nel senso di divieto di ripartizione anche indiretta del patrimonio e degli utili conseguiti, da destinare alla realizzazione delle finalità perseguite dall'ente.

Tale nozione di attività commerciale risulta coerente con le definizioni di impresa e di attività economica previste dalla normativa dell'Unione europea per quanto attiene, rispettivamente, alla disciplina sugli aiuti di Stato di cui al Trattato sul funzionamento dell'UE e alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto recata dalla Direttiva CE del Consiglio n. 112/2006.

In particolare, in base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, nell'ambito della normativa in tema di aiuti di Stato, la nozione di impresa ricomprende qualsiasi ente che esercita un'attività economica, a prescindere dal suo stato giuridico e dalle sue modalità di finanziamento[1]. Sempre secondo la giurisprudenza dell'Unione europea, qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato costituisce attività economica, e un'attività economica può esistere ogni qualvolta altri operatori sono disposti a fornire il servizio nel mercato interessato e siano in grado di farlo[2].

Inoltre, nell'ambito di attività di prestazione di servizi il carattere economico sussiste nel caso in cui le attività siano finanziate prevalentemente dagli utenti fruitori dei servizi stessi o attraverso mezzi commerciali[3] quali, ad esempio attività di pubblicità o di sponsorizzazione.

La medesima Corte ha chiarito inoltre che, ai fini IVA, un'attività è considerata economica (ai sensi dell'art. 9 della Diretta CE n. 112/2006) quando presenta carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore della prestazione[4]; non si configura, invece, un'attività economica quando le sole entrate dotate di un carattere di stabilità provengono dal finanziamento pubblico o

[1] Cfr. Corte di giustizia, sentenza 12 settembre 2000, Cause riunite da C-180/98 a C-184/98, punto 74; sentenza 10 gennaio 2006, Causa C-222/04, punto 107.
[2] Cfr. Corte di giustizia sentenza 16 giugno 1987, Causa C-118/85, punto 7; sentenza 18 giugno 1998, Causa C-35/96, punto 36; sentenza 12 settembre 2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, punto 75; cfr., inoltre, Comunicazione della Commissione 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016 sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, punto 14.
[3] Cfr. Comunicazione della Commissione 2016/C 262/01, cit., punto 35.
[4] Cfr. Corte di giustizia, sentenza 29 ottobre 2009, Causa C-246/08, punto 37; sentenza 6 ottobre 2009, Causa C-267/08, punto 20.

dai contributi dei membri, ove dette entrate compensano, in particolare, le perdite causate dall'attività stessa[5].

Appare utile, inoltre, richiamare la giurisprudenza, in materia IVA, della Corte di giustizia dell'UE anche in merito al profilo concernente l'incidenza dell'entità dei versamenti richiesti agli utenti sul carattere economico dell'attività svolta[6]. Al fine di escludere il carattere economico dell'attività resa, in particolare, la Corte di Giustizia ha valorizzato la circostanza che il soggetto che svolge l'attività recuperi attraverso le somme versate dagli utenti solo una minima parte dei costi complessivamente sostenuti per l'offerta del servizio in modo tale che il nesso tra i servizi forniti ed il controvalore pagato dagli utenti non risulti avere quel carattere diretto necessario per considerare tale controvalore quale retribuzione di detti servizi e perché questi ultimi costituiscano attività economica ai sensi della sopra citata direttiva n. 112/2006[7].

La stessa Corte di Giustizia, sempre al fine di escludere il carattere economico dell'attività, ha considerato rilevante valorizzare la diversità delle circostanze nelle quali è effettuata la prestazione di servizi rispetto a quelle nelle quali sono abitualmente forniti gli stessi servizi sul mercato.

In particolare, i giudici unionali hanno ritenuto che debba escludersi il carattere economico di un'attività nel caso in cui il soggetto che offre una determinata tipologia di servizi non offra prestazioni sul mercato generale di quella stessa tipologia di servizi ma appaia piuttosto come beneficiario e consumatore finale dei servizi stessi che acquista presso le imprese, operanti sul mercato, con cui tratta e che mette a disposizione di una specifica categoria di utenti[8].

[5] Corte di Giustizia, sentenza Causa C-267/08, cit. punto 23.
[6] Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 12 maggio 2016, causa C-520/14, relativamente ad un caso in cui un ente pubblico locale rendeva a determinate categorie di utenti il servizio di trasporto acquistato da imprese operanti sul mercato.
[7] Cfr. Corte di Giustizia, sentenza Causa C-520/14, cit.
[8] Cfr. Corte di Giustizia, sentenza Causa C-520/14, cit.

Si ricorda, inoltre, che devono essere valutati ai fini del riscontro del requisito dell'economicità, in quanto da ricomprendere nella base imponibile IVA, non solo i corrispettivi versati dagli utenti (beneficiari della prestazione) ma anche le somme dovute al prestatore da parte di terzi, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo, che costituiscono il corrispettivo totale o parziale di un'operazione di fornitura di beni o di prestazione di servizi e che sono versate da un terzo al venditore o al prestatore, la cui rilevanza ai fini IVA è subordinata al fatto che il prezzo applicato agli acquirenti dei beni o dei servizi diminuisce proporzionalmente all'entità della sovvenzione concessa[9].

Con riferimento a ciascuno dei quesiti sollevati dall'istante, si osserva quanto segue.

1) Qualificazione fiscale degli enti strumentali istituiti su iniziativa degli Ordini

1.1 ***Enti strumentali, non aventi forma giuridica di società, costituiti dagli Ordini nell'ambito di circoscrizioni territoriali di ridotte dimensioni***

Agli effetti fiscali, gli enti pubblici e privati diversi dalle società possono assumere la qualifica di enti "*commerciali*" o di enti "*non commerciali*" a seconda che svolgano, rispettivamente, in via esclusiva o prevalente attività "*commerciali*" o in via esclusiva o prevalente attività "*non commerciali*".

Anche per gli enti strumentali costituiti dagli Ordini nell'ambito di circoscrizioni territoriali di ridotte dimensioni, al pari di quelli istituiti in circoscrizioni territoriali di più estese dimensioni, l'attività principale è rappresentata dall'attività di formazione in favore degli iscritti all'Ordine.

Ne consegue che la qualificazione agli effetti fiscali degli enti strumentali costituiti dagli Ordini nell'ambito di circoscrizioni territoriali di ridotte dimensioni come enti "*commerciali*" o come enti "*non commerciali*" è correlata alla circostanza che detta attività di formazione sia svolta o meno con modalità commerciali.

[9] V. art. 73 della direttiva n. 112/2006 e art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972; cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00.

In altri termini, per tali enti strumentali la qualificazione come ente "*non commerciale*" può ritenersi sussistente solo laddove, in base ad un riscontro concreto, sia possibile verificare che l'attività che gli stessi svolgono in via principale (nel caso particolare quella di formazione ed aggiornamento professionale), sia resa secondo modalità non integranti l'esercizio di attività commerciali sulla base dei criteri di carattere generale chiariti in premessa.

Al riguardo, si precisa che le modalità di svolgimento che connotano le attività formative in oggetto devono essere considerate nel contesto di una valutazione complessiva volta a riscontrare l'effettiva assenza del carattere di commercialità dell'attività svolta dai predetti enti strumentali nel rispetto delle condizioni di seguito precisate. In particolare, l'attività di formazione può considerarsi "*non commerciale*", ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, a condizione che l'ente strumentale non percepisca alcun corrispettivo dai fruitori dell'attività di formazione o da parte di altri soggetti (quali, ad esempio, l'Ordine territoriale che ha istituito l'ente), ovvero a condizione che gli importi corrisposti dai fruitori o versati da terzi (direttamente per lo svolgimento di eventi formativi) consentano la copertura soltanto di una minima parte dei costi complessivamente sostenuti dall'ente per offrire il servizio, in modo che tali importi non possano considerarsi, sulla base dei criteri precedentemente chiariti, retribuzione del servizio reso.

In sostanza, l'assenza del carattere di "*commercialità*" dell'attività in oggetto richiede che il relativo sostegno finanziario avvenga strutturalmente e stabilmente attraverso contributi versati dagli Ordini (o da altri soggetti pubblici) non aventi natura di corrispettivo ma genericamente finalizzati alla copertura dei costi gestionali sostenuti dall'ente strumentale.

Al fine di escludere il carattere commerciale dell'attività degli enti strumentali *de qua* occorre, inoltre, che l'attività di formazione in oggetto sia svolta in assenza dei connotati organizzativi tipici della commercialità. A tale riguardo,

può assumere rilievo anche la circostanza che l'ente strumentale demandi a terzi appositamente incaricati – che offrono sul mercato i relativi servizi – di curare gli aspetti organizzativi concernenti la predisposizione dei singoli eventi formativi. Infatti, in tale eventualità – ed in presenza di tutte le condizioni sopra precisati – l'ente strumentale, sulla base dei richiamati criteri espressi dalla Corte di Giustizia dell'UE, non rivestirebbe il ruolo di soggetto che, in concorrenza con altri operatori di mercato, offre servizi formativi nell'ambito di un'attività orientata ad un risultato economico, ma risulterebbe, invece, assimilabile ad un consumatore finale che acquista da terzi sul mercato i predetti servizi, mettendoli poi a disposizione degli iscritti all'Ordine.

Per completezza si precisa che la circostanza che la gestione dell'attività dell'ente strumentale non sia caratterizzata da un'autonomia decisionale piena ma sia ricollegata alle decisioni dell'Ordine risulta non rilevare al fine di escludere o meno il carattere commerciale dell'attività resa dall'ente strumentale atteso che lo stesso ente, agli effetti fiscali, costituisce comunque un autonomo soggetto passivo d'imposta distinto rispetto all'Ordine che lo ha istituito e, pertanto, l'attività di formazione – con riferimento alla quale viene valutata la ricorrenza o meno dei connotati della commercialità – deve essere imputata in capo allo stesso ente strumentale.

Alla luce di quanto precede, dunque, qualora l'attività di formazione – costituente attività esclusiva o principale – sia svolta, nell'ambito di "*circoscrizioni territoriali di ridotte dimensioni*", secondo le condizioni che, come sopra chiarito, consentono di qualificare detta attività come "*non commerciale*", l'ente strumentale si qualificherà agli effetti fiscali quale ente "*non commerciale*".

Eventuali entrate derivanti da attività di sponsorizzazione o di pubblicità, per le quali si applica la presunzione di commercialità di cui all'art. 4, quinto comma, lett. i) del d.P.R. n. 633 del 1972, non pregiudicano la qualificazione dell'ente come

ente "*non commerciale*" sempre che dette entrate siano dallo stesso percepite in via eccezionale e residuale, come riferito nell'istanza dal Consiglio.

Si ricorda, infine, che il rispetto delle condizioni sopra definite per escludere il carattere commerciale dell'attività di formazione svolta dagli enti in esame costituisce necessariamente oggetto di un riscontro fattuale esperibile solo in sede di eventuale accertamento.

1.2 ***Enti strumentali che svolgono attività formative in forma d'impresa***

Appare corretto qualificare agli effetti fiscali come enti commerciali gli enti strumentali costituiti dagli Ordini, qualora le attività formative siano da essi esercitate abitualmente, in via esclusiva o prevalente, secondo le modalità proprie di un'attività economica organizzata professionalmente in forma d'impresa.

Quali enti commerciali, il reddito complessivo di detti enti strumentali è costituito nella sua totalità dal reddito d'impresa determinato ai sensi delle disposizioni del capo II del TUIR (v. art. 81 del TUIR).

Qualora l'ente strumentale dell'Ordine sia costituito in forma di società di capitali o di società cooperativa lo stesso assumerà sempre, agli effetti fiscali, natura commerciale ed il reddito complessivo sarà formato, anche in tal caso, dall'unica categoria del reddito d'impresa.

2) Entrate degli enti strumentali degli Ordini derivanti direttamente dallo svolgimento di specifici eventi di formazione e aggiornamento professionale

2.1 Contributo specifico dell'Ordine finalizzato alla copertura delle spese sostenute dall'ente strumentale per l'organizzazione di uno o più eventi formativi

Sulla base di quanto chiarito in premessa, si ritiene che il contributo specifico versato dall'Ordine per copertura delle spese sostenute dall'ente strumentale per l'organizzazione di uno o più eventi formativi sia rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Secondo quanto rappresentato dall'istante, infatti, detto contributo specifico assume natura di corrispettivo stante il nesso diretto e specifico che correla il contributo stesso all'attività di formazione.

La natura di corrispettivo di tale contributo implica che lo stesso debba essere considerato quale retribuzione dei servizi di formazione resi dall'Ordine nell'ambito dell'esercizio di un'attività economica.

2.2 ***Entrate derivanti da attività di sponsorizzazione svolte qualora il contributo degli Ordini copra solo parzialmente le spese che gli enti strumentali devono sostenere per lo svolgimento degli eventi formativi***

Le attività di sponsorizzazione o di pubblicità, come evidenziato in precedenza, si considerano in ogni caso commerciali e, pertanto, le relative entrate sono rilevanti, sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte sui redditi.

2.3 ***Corrispettivi versati dagli iscritti all'Ordine per l'accesso a determinati corsi di formazione o eventi formativi organizzati dagli enti strumentali degli Ordini***

Ai fini delle imposte dirette, si ritiene che siano rilevanti i corrispettivi versati dagli iscritti all'Ordine per l'accesso a determinati corsi di formazione o eventi formativi organizzati dagli enti strumentali degli Ordini.

Ai fini IVA, si fa presente che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera *i)* della Direttiva CE n. 112/2006 stabilisce che gli Stati membri esentano le operazioni concernenti "*l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, (…) effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili*".

Come chiarito dalla Corte di Giustizia dell'UE[10], ai sensi di tale disposizione, i servizi educativi e formativi in questione sono esentati solo se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo

[10] Cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 28 novembre 2013, Causa C-319/12, punto 35.

Stato membro interessato aventi finalità simili sempre che gli altri organismi, cioè gli organismi privati, soddisfino il requisito di perseguire finalità simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico.

Pertanto, a condizione che perseguano finalità simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico, possono rientrare nell'ambito dell'esenzione IVA anche "*i servizi educativi forniti a fini commerciali da organismi non pubblici*"[11].

Diversamente, non è consentito agli Stati membri di accordare l'esenzione IVA per la prestazione di servizi educativi e formativi all'insieme degli organismi privati che forniscono tali prestazioni, includendovi anche quelli non aventi finalità simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico. Parimenti, la predetta esenzione non può riguardare "*l'insieme delle prestazioni di servizi educativi, in maniera generale, senza che si prendano in considerazione le finalità perseguite da organismi non pubblici che forniscono prestazioni siffatte*"[12].

Atteso che il sopra citato articolo 132 non precisa le condizioni o le modalità secondo le quali possano essere riconosciute, in capo agli organismi privati, le finalità simili a quelle degli enti di diritto pubblico, spetta in via di principio al diritto nazionale di ogni Stato membro fissare le norme in base alle quali un siffatto riconoscimento può essere accordato ad organismi di tal genere, disponendo al riguardo gli Stati membri di un potere discrezionale[13].

Nell'ambito del diritto nazionale, la previsione del sopra citato articolo 132 è stata recepita dall'art. 10, primo comma, n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972 il quale prevede l'applicazione dell'esenzione IVA, fra l'altro, per "*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 (…)*".

[11] Cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 28 novembre 2013, Causa C-319/12, punto 39.
[12] Cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 28 novembre 2013, Causa C-319/12, punti 35 e 39.
[13] Cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 28 novembre 2013, Causa C-319/12, punto 37.

In proposito, con riferimento al requisito soggettivo, sulla base anche di principi elaborati dalla Corte di Giustizia, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito[14] che:

- alla terminologia usata dalla norma "*istituti o scuole*" va attribuito valore meramente descrittivo, in relazione ai soggetti che normalmente presiedono a tale attività, e non valenza tassativa sui soggetti ammessi a fruire del regime di esenzione;
- l'esenzione deve ritenersi operante anche se il riconoscimento di istituto o scuola è effettuato, per ragioni di specifica competenza, da un'amministrazione dello Stato che non sia quella scolastica;
- il riconoscimento deve riguardare specificamente il corso educativo, didattico, che l'organismo intende realizzare;
- il requisito del riconoscimento pubblico può essere considerato soddisfatto anche nel caso di finanziamento del progetto didattico o formativo da parte dell'ente pubblico, costituendo, in sostanza, detto finanziamento, un riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere, pur dovendosi ritenere, in tal caso l'esenzione limitata all'attività didattica o formativa specificatamente approvata e finanziata dall'ente pubblico e non riflettendosi sulla complessiva attività svolta dall'ente finanziato.

Con riferimento specifico all'attività di formazione svolta degli enti in esame a favore degli iscritti agli Ordini, emerge che:

- detta attività di formazione professionale è svolta dell'ente su incarico dell'Ordine territoriale che lo ha istituito;
- il Consiglio valuta ed approva i programmi di formazione professionale, continua ed obbligatoria, predisposti da ciascun Ordine anche nel caso in cui tali soggetti svolgano la relativa attività mediante propri enti strumentali

[14] Cfr. fra le altre, Risoluzione n. 47/E del 18 aprile 2011; Circolare n. 28/E del 18 marzo 2008, par. 5.

(cfr. articolo 15, comma 2, del "*Regolamento per la formazione professionale continua degli iscritti negli Albi degli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*", pubblicato nel Bollettino Ufficiale del Ministero della Giustizia n. 2 del 31 gennaio 2018);

- gli enti ricevono dall'Ordine contributi specifici per finanziare determinati eventi formativi da essi organizzati;
- sia il Consiglio che gli Ordini territoriali, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, sono enti pubblici non economici soggetti esclusivamente alla vigilanza del Ministero della giustizia.

Sulla base di tali elementi, si ritiene che, nel caso di eventi formativi svolti dagli enti strumentali istituiti dagli Ordini in favore dei propri iscritti, risulta integrato il requisito del riconoscimento dei relativi corsi da parte della pubblica amministrazione, come richiesto dalle norme di cui all'art. 132, paragrafo 1, lett. *i)* della Direttiva n. 112/2006 e all'art. 10, primo comma, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Conseguentemente, i corrispettivi percepiti dall'ente strumentale in relazione allo svolgimento di eventi formativi in favore degli iscritti all'Ordine rientrano nel campo di applicazione dell'IVA in regime di esenzione sulla base delle disposizioni sopra richiamate.

3) Entrate degli enti strumentali degli Ordini non specificamente collegate all'organizzazione di eventi formativi e di aggiornamento professionale

3.1. ***Apporto in denaro iniziale effettuato dall'Ordine ai fini della costituzione dell'ente strumentale***

Secondo quanto rappresentato, l'Ordine territoriale di riferimento versa all'ente strumentale un contributo allo scopo di coprire i costi iniziali di costituzione.

Al riguardo, si ritiene che detto contributo costituisca, al pari di un "apporto" iniziale, la dotazione patrimoniale iniziale necessaria al perseguimento da parte dell'ente neocostituito delle proprie finalità secondo gli scopi prefissati dall'Ordine stesso.

In sostanza, l'apporto fatto in sede di costituzione rappresenta il patrimonio attribuito per nascita all'ente e l'inizio della propria attività. Detto apporto, pertanto, non rappresenta il risultato economico dell'attività dell'ente strumentale ma si configura come il "patrimonio" essenziale costituente la base per lo svolgimento dell'attività per la quale l'ente strumentale è istituito.

Pertanto, a prescindere dalla qualifica dell'ente strumentale quale ente "*commerciale*" o "*non commerciale*", le predette attribuzioni effettuate in sede di costituzione dell'ente strumentale dall'Ordine non costituiscono per lo stesso ente redditi imponibili ai fini IRES.

Ai fini IVA, in via generale, i conferimenti in società o enti che hanno per oggetto denaro sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera *a)* del d.P.R. n. 633 del 1972[15].

Pertanto, l'apporto in denaro iniziale effettuato dall'Ordine in sede di costituzione dell'ente strumentale è da considerare escluso dall'IVA, ai sensi della citata disposizione.

3.2 *Contributi annui versati dagli Ordini agli enti strumentali aventi la qualifica di enti non commerciali - IRES*

In via generale, ai fini IRES, i contributi pubblici concorrono alla formazione del reddito d'impresa se percepiti dall'ente non commerciale nello svolgimento dell'attività di natura commerciale mentre, qualora vengano erogati a sostegno delle attività non commerciali – che realizzano gli scopi istituzionali degli enti non

[15] Cfr. Circolare 24 dicembre 1997, n. 328, par. 1.1.1.

commerciali – gli stessi non assumono rilevanza reddituale e non sono, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi[16].

Nel caso di specie, per gli enti in esame, l'attività di formazione in favore degli iscritti all'Ordine è svolta in via principale e, dunque, la qualificazione agli fini fiscali di detti enti come enti "*non commerciali*" è correlata alla circostanza che l'attività di formazione sia svolta con modalità "*non commerciali*".

Pertanto, nel presupposto che l'ente strumentale si qualifichi come ente "*non commerciale*" (svolgente in via esclusiva o principale attività di formazione con modalità "*non commerciali*"), i contributi annui versati dall'Ordine istitutivo non assumono rilievo ai fini delle imposte sui redditi in capo all'ente strumentale.

Detti contributi finalizzati, in sostanza, al generale finanziamento della attività di formazione svolta dall'ente strumentale, infatti, rientrano tra le entrate non specificamente collegate all'organizzazione di specifici eventi formativi e di aggiornamento professionale.

3.3 *Contributi annui versati dagli Ordini agli enti strumentali aventi la qualifica di enti commerciali - IRES*

Come precisato in precedenza, gli enti strumentali in esame si qualificano fiscalmente come enti commerciali qualora le attività formative – da essi svolte in via esclusiva o prevalente – siano esercitate secondo le modalità proprie di un'attività economica organizzata professionalmente in forma d'impresa e, in tal caso, il reddito complessivo è costituito nella sua totalità dal reddito d'impresa.

Da ciò consegue che i contributi percepiti da tali enti aventi la qualifica di enti commerciali, essendo necessariamente destinati allo svolgimento di attività commerciale, devono essere considerati sempre rilevanti agli effetti delle imposte sui redditi quali componenti positivi del reddito d'impresa.

3.4 Contributi annui versati dall'Ordine all'ente strumentale - IVA

[16] Cfr. Risoluzione 210/E dell'8 agosto 2007.

In via generale, come più volte chiarito nella prassi (cfr. circolare n. 34/E del 23 novembre 2013 e circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015), con riferimento ai contributi corrisposti da enti pubblici, l'applicazione dell'IVA presuppone l'esistenza di un nesso di reciprocità fra le prestazioni dedotte nel rapporto giuridico che lega le parti (pubbliche o private). Ove sussista il predetto nesso, la prestazione di denaro si qualifica come corrispettivo e l'operazione dovrà essere regolarmente assoggettata ad imposta. Diversamente, in mancanza della funzione sinallagmatica tra gli importi erogati e la prestazione resa, l'erogazione di denaro si qualifica come mera movimentazione di denaro esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta.

Nel caso di specie, come più volte sopra ricordato, i contributi annui versati dagli Ordini territoriali agli enti strumentali dagli stessi istituiti rientrano tra le entrate non specificamente collegate all'organizzazione di specifici eventi formativi e di aggiornamento professionale e, pertanto, sono erogati senza un particolare collegamento con peculiari attività di formazione.

Da ciò consegue che detti contributi, nel presupposto che, in base a quanto sopra chiarito, abbiano i requisiti per qualificarsi come mere movimentazioni di denaro prive del carattere della correspettività, devono considerarsi esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

4) Trattamento tributario delle entrate relative all'attività di formazione svolte dalle Scuole di Alta Formazione (SAF):

4.1 ***Contributi versati dal Consiglio alle SAF nella fase di costituzione e, talvolta, successivamente alla stessa***

Le SAF possono essere alternativamente:

A) gestite da fondazioni o associazioni specificamente costituite tra più Ordini ricadenti nell'ambito di una macro-area territoriale ricomprendente più circoscrizioni territoriali degli Ordini partecipanti;

B) istituite quali articolazioni interne dell'ente strumentale (fondazione o associazione) del singolo Ordine territoriale, come dipartimento distinto da

quello che gestisce, nell'ambito dello stesso ente strumentale, le attività formative non specialistiche.

Nell'ipotesi sub A), le SAF rappresentano enti distinti sia dagli Ordini territoriali che dagli enti strumentali da essi istituiti e si configurano quali enti dotati di autonoma soggettività svolgenti, in via esclusiva o principale, l'attività di formazione specialistica.

Sotto il profilo fiscale, le SAF dovranno essere considerate come autonomi soggetti passivi d'imposta e potranno assumere, alternativamente, la natura di enti "*commerciali*" ovvero di enti "*non commerciali*" a seconda che l'attività, esclusiva o principale, svolta da tali Scuole - rappresentata dall'attività formativa a carattere specialistico – sia esercitata o meno con modalità commerciali.

Al fine di operare, tale inquadramento fiscale, si rinvia alle considerazioni in precedenza svolte e ai chiarimenti sopra forniti sia con riferimento ai criteri generali di qualificazione di un'attività come "*commerciale*" sia in relazione ai criteri di qualificazione fiscale degli enti strumentali.

Parimenti, in relazione alla disciplina applicabile, agli fini delle imposte dirette e dell'IVA, ai contributi versati dal Consiglio nella fase di costituzione delle SAF e dei contributi che, eventualmente, versati dopo la costituzione, si fa presente quanto segue.

Con riferimento ai contributi versati in fase di costituzione, si rinvia a quanto chiarito precedentemente in relazione all'apporto in denaro effettuato dagli Ordini ai fini della costituzione degli enti strumentali.

Con riferimento ai contributi versati successivamente alla costituzione delle SAF, occorre distinguere, analogamente a quanto chiarito in relazione ai versamenti effettuati dagli Ordini territoriali, se tali contributi siano privi o meno del carattere della corrispettività e, pertanto:

- qualora i contributi assumano la natura di corrispettivi di prestazioni di servizi svolti dalle SAF, gli stessi dovranno considerarsi rilevanti agli effetti delle imposte dirette e dell'IVA;
- qualora i contributi siano privi del carattere della sinallagmaticità rispetto prestazioni di servizio rese dalla SAF, il trattamento tributario degli stessi, ai fini delle imposte dirette, andrà differentemente valutato a seconda della natura della SAF quale ente "*commerciale*" o ente "*non commerciale*", rinviandosi in proposito a quanto in precedenza chiarito;
- ai fini IVA, nel caso in cui i contributi non si configurano come corrispettivi di prestazioni di servizio effettuata dalla SAF, gli stessi sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA quali mere movimentazioni di denaro.

Nella ipotesi sub B), le SAF non si configurano quali enti dotati di autonoma soggettività ma quali mere articolazioni interne dell'ente strumentale (fondazione o associazione) istituito dall'Ordine territoriale e, in particolare, quale dipartimento distinto da quello che gestisce, nell'ambito dello stesso ente strumentale, le attività formative non specialistiche.

Tenuto conto che la SAF rappresenta una mera articolazione interna di un ente strumentale (fondazione o associazione) già esistente, il contributo versato dal Consiglio per l'istituzione della Scuola non può configurarsi quale dotazione patrimoniale iniziale finalizzata alla costituzione dell'ente medesimo.

Detto contributo, versato dal Consiglio nel momento istitutivo della SAF – quale dipartimento dell'ente strumentale, priva di autonoma soggettività – deve considerarsi quale contributo percepito dall'ente strumentale successivamente alla propria costituzione.

Ne consegue che, ai contributi in esame versati dal Consiglio si applicano i medesimi criteri in precedenza chiariti in relazione al trattamento agli effetti delle imposte sui redditi e dell'IVA dei versamenti effettuati dagli Ordini territoriali agli enti strumentali. In particolare, anche per i contributi versati alle SAF (mere

articolazioni interne dell'ente strumentale), occorre distinguere se gli stessi siano privi o meno del carattere della corrispettività e, pertanto:

- qualora i contributi assumano natura di corrispettivi di prestazioni di servizi svolti dall'ente strumentale-dipartimento SAF, gli stessi dovranno considerarsi rilevanti agli effetti delle imposte dirette e dell'IVA;
- qualora detti contributi siano privi del carattere della sinallagmaticità rispetto ad una prestazione di servizio resa dall'ente strumentale-dipartimento SAF, il trattamento tributario degli stessi, ai fini delle imposte dirette, andrà differentemente valutato a secondo della natura ("*commerciale*" o "*non commerciale*") dell'ente strumentale nel quale è istituito il dipartimento SAF;
- ai fini IVA, nel caso in cui i contributi in argomento non siano configurabili come corrispettivi di una prestazione di servizio effettuata dall'ente strumentale-dipartimento SAF, gli stessi dovranno considerarsi esclusi dal campo di applicazione dell'IVA quali mere movimentazioni di denaro.

4.2 ***Contributi di iscrizione ai corsi di formazione svolti dalla SAF versati dai partecipanti ai predetti corsi***

Il trattamento tributario degli importi in argomento è correlato alla verifica, nel caso concreto, che tali importi si configurino o meno quali corrispettivi di prestazioni di servizi (i corsi di formazione professionale) svolti dalle SAF (sia dalle SAF gestite da enti appositamente istituiti da più Ordini territoriali che dalle SAF quali dipartimenti di un ente strumentale) in forma di attività commerciale.

Al fine di operare tale qualificazione – che può essere effettuata solo in base ad un riscontro fattuale del singolo caso concreto – si rinvia a quanto chiarito in merito ai criteri di qualificazione fiscale di un'attività come "*commerciale*" o "*non commerciale*" nonché di qualificazione fiscale degli enti strumentali degli Ordini e al trattamento fiscale degli importi versati dagli iscritti all'Ordine territoriale per l'accesso a eventi formativi.

Pertanto, la circostanza che – in base a quanto previsto dal sopra citato Progetto SAF approvato dal Consiglio – la creazione delle SAF è finalizzata a consentire agli iscritti all'Ordine l'accesso ai corsi di alta formazione a costi contenuti rispetto a quelli di mercato e che il costo di iscrizione a ciascun corso dovrà, di conseguenza, essere sensibilmente al di sotto della media di mercato, andrà considerata agli effetti della qualificazione tributaria dell'attività delle SAF e dei predetti contributi di iscrizione nel rispetto delle condizioni e dei criteri generali chiariti nelle precedenti risposte.

Al fine di definire il regime IVA applicabile agli importi in argomento, occorre considerare i principi di carattere generale concernenti l'ambito applicativo dell'esenzione IVA prevista per le attività didattiche di formazione e aggiornamento professionale, già oggetto di chiarimento nella risposta 2.3.

Nel caso di specie, si rileva che, in base allo schema convenzione tra SAF e Consiglio (il cui testo è stato approvato dal Consiglio Nazionale nella seduta del 23 settembre 2015) con la sottoscrizione della medesima convenzione il Consiglio (ente pubblico):

- concede alla singola SAF il "*riconoscimento di Scuola di Alta Formazione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*" (cfr. punto 5 dello Schema di convenzione);
- autorizza la singola SAF ad "*utilizzare il logo SAF – CNDCEC*";
- concede alla singola SAF l'autorizzazione al rilascio dei certificati di attestazione di partecipazione agli eventi di alta formazione;
- concede alla singola SAF i contributi secondo le modalità previste nel Progetto SAF. Il Consiglio, inoltre, ai sensi dell'art. 15, comma 2, del proprio Regolamento, valuta definitivamente ed approva gli eventi formativi proposti, fra l'altro, anche dalle SAF. Al riguardo, anche il paragrafo n. 9 del Progetto SAF stabilisce che il Consiglio accredita i percorsi formativi attuati dalle SAF e rilascia gli attestati di partecipazione.

Dagli elementi sopra esposti consegue che per i corsi di formazione svolti dalla SAF risulta integrato il requisito del riconoscimento dei relativi corsi da parte della pubblica amministrazione, come richiesto dalle norme di esenzione di cui ai sopra citati artt. 132, paragrafo 1, lett. *i)* della Direttiva n. 112/2006 e 10, primo comma, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, i corrispettivi versati dai partecipanti ai predetti corsi in relazione allo svolgimento di eventi formativi rientrano nel campo di applicazione dell'IVA in regime di esenzione in forza delle disposizioni sopra richiamate.

5) ***Importi versati agli Ordini dai soggetti autorizzati dal Consiglio a titolo di ristoro degli oneri sostenuti dall'Ordine territoriale per adempiere al compito istituzionale di vigilanza sull'assolvimento degli obblighi formativi da parte dei propri iscritti***

Tali importi sono dovuti all'Ordine territoriale, in forza di uno specifico obbligo, previsto dall'art. 13, comma 5, del Regolamento, dai soggetti autorizzati dal Consiglio all'organizzazione delle attività di formazione professionale continua, a titolo di ristoro degli oneri sostenuti dall'Ordine per l'attività istituzionale di vigilanza sull'assolvimento degli obblighi formativi da parte dei propri iscritti.

Tali importi, pertanto, non si configurano quali corrispettivi di una prestazione di servizi resa dall'Ordine in favore del soggetto autorizzato dal Consiglio bensì quale onere il cui pagamento è reso obbligatorio per detti soggetti in base al Regolamento del Consiglio al fine di contribuire alla copertura dei costi dell'attività istituzionale di tipo autoritativo svolta dall'Ordine (e, non nell'interesse del soggetto autorizzato) per adempiere ad un compito pubblicistico stabilito della normativa primaria di settore [v. art. 12, comma 1, lett. *r)* del d.lgs. n. 139 del 2005].

Tale caratteristica è confermata anche dal criterio di determinazione forfetaria di tali importi, che in base al citato art. 13, comma 5, sono stabiliti in misura pari a 5 euro per ogni partecipante iscritto all'Albo professionale, con un minimo di 250 euro per ciascun evento formativo a pagamento. Tali importi, dunque, appaiono

determinati sostanzialmente in funzione della mera copertura degli oneri sostenti dall'Ordine territoriale per adempiere ai compiti istituzionali di vigilanza assegnati.

Da ciò consegue l'irrilevanza degli importi in argomento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

6) ***Corrispettivi percepiti da soggetti terzi (diversi dagli enti strumentali e dalle SAF) per attività di formazione svolta in base a cooperazione/convenzione/collaborazione con gli Ordini territoriali. IVA***

Nel caso in cui l'Ordine, per garantire l'offerta formativa, si avvalga di soggetti esterni, non compresi nell'elenco dei soggetti autorizzati dal Consiglio, è necessario che questi ultimi svolgano le singole attività formative ed operino sotto la direzione, il controllo e la responsabilità dell'Ordine stesso (avente la *status* di ente pubblico) che è tenuto a garantire, essendone responsabile, i contenuti delle attività formative ed il riscontro dell'effettiva partecipazione degli iscritti agli eventi formativi.

Da ciò consegue, in base ai principi di carattere generale concernenti l'ambito applicativo dell'esenzione IVA prevista per le attività didattiche di formazione e aggiornamento professionale, che i corrispettivi percepiti da soggetti terzi per attività di formazione svolta in base a cooperazione/convenzione/collaborazione con gli Ordini territoriali rientrano nel campo di applicazione dell'IVA in regime di esenzione sempreché trattasi di eventi formativi svolti sotto la direzione ed il controllo dell'Ordine e come tali integranti il requisito del riconoscimento da parte della pubblica amministrazione, come richiesto dalle norme di esenzione di cui all'art. 132, paragrafo 1, lett. *i)* della Direttiva n. 112/2006 e all'art. 10, primo comma, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972.

7) ***Corrispettivi percepiti per attività di formazione svolta da soggetti autorizzati dal Consiglio per lo svolgimento di eventi formativi approvati dallo stesso Consiglio***

Trattasi di soggetti che, previa la verifica di appositi e specifici requisiti e tenuto conto delle caratteristiche e della qualità dell'offerta formativa proposta, hanno ottenuto dal Consiglio, con delibera motivata, l'autorizzazione ad organizzare eventi formativi.

I soggetti che hanno ottenuto l'autorizzazione dal Consiglio e che intendono organizzare eventi formativi dallo stesso approvati, devono sottoporre a quest'ultimo, per il tramite degli Ordini territoriali, le richieste di approvazione degli eventi formativi in argomento, atteso che il predetto Consiglio, ai sensi dell'art. 15, comma 2, del Regolamento sopra citato, valuta definitivamente ed approva gli eventi formativi proposti, fra l'altro, anche dai soggetti autorizzati dal Consiglio.

Ne consegue che, in base ai principi di carattere generale concernenti l'ambito applicativo dell'esenzione IVA prevista per le attività didattiche, di formazione e aggiornamento professionale sopra chiariti, i corrispettivi in esame rientrano nel campo di applicazione dell'IVA in regime di esenzione trattandosi di eventi formativi per i quali è integrato il requisito del riconoscimento da parte della pubblica amministrazione, come richiesto dalle norme di esenzione di cui all'art. 132, paragrafo 1, lett. *i)* della Direttiva n. 112/2006 e all'art. 10, primo comma, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE