

## **OGGETTO: Attività di formazione svolta dagli Ordini Territoriali – rilevanza fiscale**

### **ATTIVITA' DI FORMAZIONE**

Con la presente nota il CNC intende affrontare in modo organico l'argomento riportato in oggetto, dando nel contempo riscontro ai vari quesiti che sono pervenuti da parte degli Ordini Provinciali e che riguardano, in particolare, la rilevanza tributaria dell'attività di formazione.

Per inquadrare l'operazione e definire se la stessa è rilevante o meno sul piano tributario, ed in particolare ai fini IVA, occorre, preventivamente, fare alcune considerazioni.

Secondo la disciplina attuale si definiscono prestazioni di servizio "a titolo oneroso", con conseguente rilevanza del corrispettivo IVA, le prestazioni erogate a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o promettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive, che caratterizza l'attività come "*attività commerciale*".

Il corrispettivo, quindi, acquisisce natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'imposta, quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il compenso ricevuto dal beneficiario costituisce il corrispettivo per il servizio effettuato.

Da quanto sopra, e sulla base delle numerose interpretazioni dottrinarie e di prassi – circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate -, emerge che la qualificazione "*commerciale*" dell'attività svolta dall'Ordine sussiste quando intercorre lo scambio prestazione-controprestazione descritto e tale scambio è assolutamente indipendente dai seguenti fattori:

- natura del soggetto, che come nel caso dell'Ordine, è un ente non commerciale;
- fine o meno del lucro;
- ragguaglio dei ricavi al mero costo, laddove non vi sia alcuna specifica remunerazione del prezzo ovvero vi sia la semplice copertura del costo.

Ai principi esposti si richiama lo stesso art. 148 del DPR 917/1986 che disciplina, in particolare, gli enti a struttura associativa, prevedendo che mentre non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, si considerano, tuttavia, effettuate nell'esercizio dell'attività commerciali *le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici*.

Il principio richiamato, che individua nel rapporto prestazione-controprestazione l'elemento di discriminazione, trova quindi efficacia anche per quello che riguarda il trattamento tributario ai fini IVA e ciò è esplicitamente statuito anche dal Testo Unico IVA (DPR 633/1972).

L'art. 4, comma 4 del DPR citato prevede, infatti, che per gli enti non commerciali per le associazioni e per gli altri organismi assimilati, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti si considerano svolte nell'esercizio di impresa se rese dietro la corresponsione di corrispettivi specifici in relazione alle prestazioni svolte.

Pertanto, gli enti non commerciali, alla cui categoria appartengono gli Ordini, in quanto soggetti passivi di imposta, dovranno adempire all'obbligo di certificare tali operazioni attive mediante l'emissione della fattura per ogni operazione (commerciale) effettuata (art. 21 DPR 633/1972).

Alla luce di quanto argomentato è quindi possibile affermare che i corrispettivi specifici, comunque denominati, percepiti per altrettanto specifiche attività formative, rientrano, ad avviso di questo Consiglio Nazionale, tra quelli ad imposizione ai fini IVA.

Al contrario, una prestazione di servizi è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, ogni qualvolta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione.

E' evidente come, in tale circostanza, l'ente dovrà aprire una propria ed autonoma posizione ai fini IVA, con conseguente assoggettamento a tutti gli obblighi imposti dalla relativa disciplina (emissione fatture, tenuta registri, presentazione dichiarazione, ecc.).

Come è agevole notare dall'esame della norma sopra richiamata, quindi, l'operatività del regime IVA, è delimitata esclusivamente alle attività commerciali, imponendo una gestione con contabilità separata, rispetto a quella istituzionale, tenuta in conformità del disposto dell'art. 20 del DPR 600/1973.