

Roma, 18 marzo 2008

OGGETTO: Esenzione IVA delle prestazioni educative e didattiche ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 – Riconoscimento delle scuole paritarie e non paritarie e di altri organismi privati – Riconoscimento delle scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia.

Indice

Premessa	3
1. Normativa comunitaria e nazionale	4
2. Scuole paritarie e non paritarie.	5
3. Organismi privati, diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, che svolgono corsi nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero della Pubblica Istruzione.	7
4. Organismi privati operanti nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione.	10
5. Approvazione e finanziamento da parte di soggetti pubblici di progetti educativi, didattici e formativi. Riconoscimento per atto concludente.	10
6. Versamenti effettuati dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale dipendente. (articolo 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993)	11
7. Scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia.	12

Premessa.

La presente circolare fornisce chiarimenti in merito al requisito del riconoscimento cui è subordinata l'applicazione del regime di esenzione dall'IVA recato dall'articolo 10, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

La circolare prende in esame in primo luogo la riforma operata dalla legge 10 marzo 2000, n. 62 e dal decreto-legge 5 dicembre 2005, n. 250, convertito dalla legge 3 febbraio 2006, n. 27, per le scuole non statali, con particolare riguardo alla soppressione dell'istituto della presa d'atto.

Dopo aver esposto le modalità di riconoscimento delle scuole private, paritarie e non paritarie, in base alle disposizioni recate dalle citate leggi n. 62 del 2000 e n. 27 del 2006, la circolare fornisce, quindi, chiarimenti in merito alle attuali modalità di riconoscimento di organismi, che con la soppressione dell'istituto della "*presa d'atto*" restano privi di forme di riconoscimento normativamente disciplinate.

Si tratta di istituti che non svolgono corsi di studio completi secondo gli ordinamenti scolastici e non hanno i requisiti per assumere la denominazione di scuola secondo la citata normativa di settore, ma erogano prestazioni didattiche e formative comunque comprese nelle materie di insegnamento scolastico di competenza del Ministero della Pubblica Istruzione (es. corsi monotematici di lingua straniera).

La circolare, inoltre, esamina le modalità di riconoscimento degli organismi privati operanti nelle materie di competenza di altri soggetti pubblici diversi dal Ministero della Pubblica Istruzione, per i quali anche antecedentemente alla soppressione della presa d'atto il riconoscimento operava secondo disposizioni proprie degli enti pubblici competenti.

Sono, inoltre, forniti chiarimenti sull'attività didattica e formativa resa in esecuzione di progetti approvati e finanziati dagli enti pubblici e sui versamenti effettuati dagli enti pubblici per i corsi di formazione, aggiornamento e riqualificazione del personale dipendente.

La circolare, infine, fornisce chiarimenti in merito al riconoscimento delle scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia.

1. Normativa comunitaria e nazionale

L'articolo 132, paragrafo 1) della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112 (già articolo 13, parte A, paragrafo 1, della Direttiva CEE del 17 maggio 1977, n. 388) individua tra le operazioni che gli Stati membri esentano dall'IVA, alla lettera i) *“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”*.

In forza del citato art. 132 della Direttiva CE n. 112 del 2006, gli Stati membri possono esentare dall'IVA le operazioni educative dell'infanzia e della gioventù e di insegnamento scolastico o universitario, ivi compresa la formazione o la riqualificazione professionale, sempre che le stesse siano effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili.

L'articolo 10, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 stabilisce l'esenzione dall'IVA 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 e da ONLUS (...)”*.

La disposizione recata dal citato articolo 10, n. 20) del DPR n. 633 del 1972, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 132 della Direttiva CE n. 112 del 2006, subordina, pertanto, l'applicazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA al verificarsi di due requisiti, uno di carattere oggettivo e l'altro soggettivo, stabilendo che le prestazioni a cui si riferisce:

- a) devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale;
- b) devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

In merito al requisito del riconoscimento degli istituti o scuole private che svolgono attività di natura educativa, didattica o formativa si evidenzia preliminarmente che la normativa comunitaria non specifica le condizioni e le procedure per il riconoscimento dei prestatori di servizi ammessi all'esenzione dall'IVA, rinviando la disciplina del riconoscimento al legislatore nazionale.

La norma recata dall'articolo 10, n. 20) del DPR n. 633 del 1972, nel recepire la disposizione fiscale comunitaria, non fornisce alcuna indicazione sulle condizioni per il riconoscimento, assumendo quest'ultimo come presupposto da cui consegue l'applicazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA.

La disciplina dei requisiti e delle forme di riconoscimento viene operata da norme diverse da quelle fiscali.

2. Scuole paritarie e non paritarie.

La vigente normativa in materia di riconoscimento di scuole non statali è recata dalla legge 10 marzo 2000, n. 62 e dal decreto-legge 5 dicembre 2005, n. 250, convertito dalla legge 3 febbraio 2006, n. 27, che hanno ricondotto le scuole non statali in due categorie: scuole paritarie e scuole non paritarie.

L'articolo 1-bis del citato decreto-legge n. 250 del 2005, inserito dalla legge di conversione n. 27 del 2006, al comma 1 dispone, infatti, che *“le scuole non statali (...) sono ricondotte alle due tipologie di scuole paritarie riconosciute ai sensi della legge 10 marzo 2000, n. 62, e di scuole non paritarie”*.

Il comma 2 del medesimo articolo prevede che *“la frequenza delle scuole paritarie costituisce assolvimento del diritto-dovere all'istruzione e alla formazione, di cui al decreto legislativo 15 aprile 2005, n. 76. La parità è riconosciuta con provvedimento adottato dal dirigente preposto all'ufficio*

scolastico regionale competente per territorio, previo accertamento della sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 1 della citata legge n. 62 del 2000".

Ai sensi del successivo comma 4 dello stesso articolo 1-bis " sono scuole non paritarie quelle che svolgono un'attività organizzata di insegnamento e che presentano le seguenti condizioni di funzionamento:

a) un progetto educativo e relativa offerta formativa, conformi ai principi della Costituzione e all'ordinamento scolastico italiano, finalizzati agli obiettivi generali e specifici di apprendimento correlati al conseguimento di titoli di studio;

b) la disponibilità di locali, arredi e attrezzature conformi alle norme vigenti in materia di igiene e sicurezza dei locali scolastici, e adeguati alla funzione, in relazione al numero degli studenti;

c) l'impiego di personale docente e di un coordinatore delle attività educative e didattiche forniti di titoli professionali coerenti con gli insegnamenti impartiti e con l'offerta formativa della scuola, nonché di idoneo personale tecnico e amministrativo;

d) alunni frequentanti, in età non inferiore a quella prevista dai vigenti ordinamenti scolastici, in relazione al titolo di studio da conseguire, per gli alunni delle scuole statali o paritarie".

Il comma 5 del citato articolo 1-bis stabilisce, inoltre, che "le scuole non paritarie che presentino le condizioni di cui al comma 4 sono incluse in un apposito elenco affisso all'albo dell'ufficio scolastico regionale" il quale "vigila sulla sussistenza e sulla permanenza delle predette condizioni, il cui venir meno comporta la cancellazione dall'elenco."

Il medesimo comma 5 dispone, altresì, che le "modalità procedurali per l'inclusione nell'elenco e per il suo mantenimento sono definite con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400".

Ai sensi dello stesso comma 5 del citato articolo 1-bis "le scuole non paritarie non possono rilasciare titoli di studio aventi valore legale, né

intermedi, né finali” e, inoltre, “non possono assumere denominazioni identiche o comunque corrispondenti a quelle previste dall’ordinamento vigente per le istituzioni scolastiche statali o paritarie e devono indicare nella propria denominazione la condizione di scuola non paritaria.”

Il medesimo comma 5 dispone, infine, che *“le sedi e le attività d’insegnamento che non presentino le condizioni”* individuate dal precedente comma 4 dell’articolo 1-bis *“non possono assumere la denominazione di «scuola» e non possono comunque essere sedi di assolvimento del diritto-dovere all’istruzione e alla formazione”*.

Dalla ricostruzione normativa sopra svolta discende che il riconoscimento delle scuole non statali abilitate a rilasciare titoli di studio aventi valore legale e la cui frequenza consente l’assolvimento del diritto dovere all’istruzione e alla formazione viene operato attraverso il decreto attributivo della parità scolastica.

Il riconoscimento delle scuole non statali che non hanno richiesto o ottenuto la parità e che svolgono un’attività organizzata di insegnamento assimilata a quella delle scuole paritarie, ma che non possono rilasciare autonomamente titoli di studio aventi valore legale, avviene, invece, attraverso l’iscrizione negli appositi elenchi regionali, secondo le modalità procedurali recate dal regolamento emanato, ai sensi dell’articolo 1-bis, comma 5, del decreto-legge n. 250 del 2005, convertito dalla legge n. 27 del 2006, con decreto del Ministero della Pubblica Istruzione 29 novembre 2007, n. 263 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 24 gennaio 2008 – Serie generale – n. 20).

3. Organismi privati, diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, che svolgono corsi nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero della Pubblica Istruzione.

Contestualmente alla richiamata disciplina delle scuole paritarie e non paritarie, il citato decreto-legge n. 250 del 2005, convertito dalla legge n. 27 del 2006, al comma 7 dell’articolo 1-bis, ha abrogato l’articolo 352 del decreto legislativo 16 aprile 1994, n. 297, che disciplinava le scuole non statali e i corsi

assoggettati alla vigilanza del Ministero della Pubblica Istruzione, sopprimendo di fatto l'istituto del riconoscimento di scuole e corsi attraverso la procedura della *“presa d'atto”*.

Pertanto, i soggetti privati diversi dalle scuole paritarie e non paritarie sopra richiamate, operanti nelle aree presenti negli assetti ordinamentali propri dell'istruzione (es. corsi monotematici di lingua straniera), possono attualmente, con la soppressione dell'istituto della presa d'atto, operare a prescindere da qualsiasi forma di vigilanza e di riconoscimento da parte del Ministero della Pubblica Istruzione.

In sostanza il legislatore, nel disciplinare organicamente lo svolgimento dell'attività didattica da parte di organismi diversi dagli enti pubblici, in ossequio al principio di libertà di insegnamento recato dall'articolo 33 della Costituzione, ha operato chiaramente la scelta di escludere dal riconoscimento e dalla vigilanza della Amministrazione Pubblica competente in materia di istruzione gli organismi privati diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, disciplinate dalle citate leggi n. 62 del 2000 e n. 27 del 2006.

Con circolare prot. A00DGOS n. 602 del 18 gennaio 2008 lo stesso Ministero della Pubblica Istruzione ha evidenziato in proposito che la riforma attuata con la legge n. 27 del 2006, privando *“l'Amministrazione scolastica della competenza ad emettere provvedimenti di «presa d'atto» relativamente alle scuole meramente private”*, ha escluso la possibilità per detta Amministrazione di operare riconoscimenti formali e di esercitare qualsiasi forma di vigilanza sugli organismi privati diversi dalle anzidette scuole paritarie e non paritarie, ancorché gli stessi operino nelle materie ascrivibili alla competenza tecnica della medesima Amministrazione.

La scelta del legislatore di sottrarre alla vigilanza e al riconoscimento del Ministero della Pubblica Istruzione organismi privati che svolgono attività didattica e formativa diversi dalle scuole paritarie e non paritarie ha effetti immediati sotto il profilo fiscale in quanto, come già rilevato, il riconoscimento costituisce il requisito essenziale richiesto dalla normativa comunitaria e

nazionale quale discrimine per ricondurre le prestazioni di cui trattasi nell'ambito dell'esenzione dall'IVA o fra quelle imponibili.

Da quanto sopra consegue che gli istituti in argomento (che, pur operanti nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici, non svolgono corsi di studio completi e non presentano i requisiti richiesti nel paragrafo precedente per essere annoverati tra le scuole paritarie o non paritarie), con il venir meno della “*presa d'atto*”, per fruire dell'esenzione dall'IVA devono comunque ottenere un diverso “*riconoscimento*” utile agli effetti fiscali. La soppressione della presa d'atto non modifica, infatti, la natura sostanziale dell'attività svolta che, ove ritenuta rispondente ai requisiti didattico-educativi, può essere riconosciuta idonea al raggiungimento degli obiettivi formativi perseguiti.

A tal fine gli istituti interessati che svolgono prestazioni didattiche e formative nelle aree presenti negli assetti ordinamentali dell'Amministrazione scolastica (es. corsi monotematici di lingua straniera, ecc.) potranno ottenere una preventiva valutazione rilevante come “*riconoscimento*” utile ai fini fiscali anche da altri soggetti pubblici diversi dal Ministero della Pubblica Istruzione. Detto riconoscimento potrà effettuarsi anche per atto concludente come precisato nel successivo paragrafo 5.

La preventiva valutazione potrà essere operata dalle stesse Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate competenti in ragione del domicilio fiscale, le cui determinazioni saranno in ogni caso ancorate al parere tecnico rilasciato dai competenti Uffici scolastici regionali del Ministero della Pubblica Istruzione in conformità alla circolare diramata dal menzionato Ministero del 18 gennaio 2008, prot. A00DGOS n. 602 (www.pubblica.istruzione.it) ed esplicheranno effetti sempre che permangano le condizioni di fatto e di diritto in base alle quali è stato reso l'anzidetto parere della competente Amministrazione della Pubblica Istruzione.

4. Organismi privati operanti nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione.

La riforma delle scuole ed istituti privati illustrata nei precedenti paragrafi relativa ai soggetti operanti nelle materie di competenza del Ministero della Pubblica Istruzione non incide sugli organismi privati operanti nelle aree riconducibili nella competenza di Amministrazioni ed enti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica Istruzione (es. corsi di formazione professionale).

Per questi organismi, pertanto, il riconoscimento utile ai fini fiscali continua ad essere effettuato dai soggetti pubblici competenti per materia (Regioni, Enti locali, ecc.), 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 (cfr. in proposito la risoluzione n. 53/E del 15 marzo 2007 concernente le fattorie didattiche per le quali il requisito del riconoscimento viene soddisfatto con l'iscrizione nel relativo albo regionale e la risoluzione n. 308/E del 5 novembre 2007 relativa agli enti che organizzano corsi di formazione per l'accesso alla professione di autotrasportatore riconosciuti attraverso l'autorizzazione rilasciata dal Ministero dei Trasporti).

5. Approvazione e finanziamento da parte di soggetti pubblici di progetti educativi, didattici e formativi. Riconoscimento per atto concludente.

Sono riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, n. 20) del DPR n. 633 del 1972, le prestazioni educative, didattiche e formative approvate e finanziate da enti pubblici (Amministrazioni statali, Regioni, Enti locali, Università, ecc.).

Nel finanziamento della gestione e dello svolgimento del progetto educativo e didattico è insita, infatti, l'attività di controllo e di vigilanza da parte dell'ente pubblico avente ad oggetto i requisiti soggettivi e la rispondenza

dell'attività resa agli obiettivi formativi di interesse pubblico che l'ente è preposto a tutelare.

Il finanziamento del progetto da parte dell'Ente pubblico costituisce in sostanza il riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere. Tale riconoscimento è idoneo a soddisfare il requisito di cui all'articolo 10, n. 20) del DPR n. 633 del 1972 per fruire del regime di esenzione dall'IVA.

Si precisa che l'esenzione in questi casi è limitata all'attività di natura educativa e didattica specificatamente approvata e finanziata dall'ente pubblico e non si riflette sulla complessiva attività svolta dall'ente.

6. Versamenti effettuati dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale dipendente. (articolo 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993)

Nel caso in cui l'ente pubblico si avvale di un soggetto terzo per l'esecuzione di corsi destinati alla formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del proprio personale dipendente, le somme corrisposte dal medesimo ente pubblico all'organizzatore del corso beneficiano dell'esenzione dall'IVA, ai sensi dall'articolo 14, comma 10 della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

Il citato articolo 14 della legge 537, al fine di limitare l'insorgenza degli oneri fiscali a carico degli enti pubblici che investono risorse nella formazione del personale dipendente, ha stabilito, infatti, che *“i versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

7. Scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia

Le scuole e le istituzioni culturali straniere in Italia continuano ad essere disciplinate dal decreto legislativo 16 aprile 1994, n. 297.

In particolare, il richiamato D.Lgs n. 297 del 1994 concernente il *“Testo unico delle disposizioni legislative vigenti in materia di istruzione, relative alle scuole di ogni ordine e grado”* all’articolo 366 stabilisce che *“i cittadini e gli enti stranieri, che intendono istituire o gestire, nel territorio della Repubblica, scuole di qualunque ordine e grado, ed organismi culturali di qualunque tipo, quali accademie, corsi di lingue, istituti di cultura e d’arte, doposcuola, convitti, collegi, pensionati, corsi di conferenze e simili”* devono essere muniti di una speciale autorizzazione, concessa in forza delle disposizioni recate dal decreto del Presidente della Repubblica 18 aprile 1994, n. 389, rubricato *“Regolamento recante semplificazioni dei procedimenti di autorizzazione al funzionamento di scuole e di istituzioni culturali straniere in Italia”*.

L’articolo 1 del richiamato DPR n. 389 del 1994 contiene disposizioni concernenti l’apertura e la gestione di scuole da parte di cittadini ed enti appartenenti a Paesi extra-comunitari o di cittadini ed enti appartenenti alla Comunità europea.

Il comma 1 del menzionato articolo 1 stabilisce che *“i cittadini e gli enti appartenenti a Paesi extra comunitari, che intendono istituire o gestire, nel territorio italiano, scuole di qualunque ordine e grado ed organismi culturali di qualunque tipo (accademie, corsi di lingue, istituti di cultura e d’arte, doposcuola, convitti, collegi, corsi di conferenze e simili) devono essere autorizzati rispettivamente dal Ministero della Pubblica Istruzione, ovvero dal Ministero per i Beni culturali ed ambientali”*.

L’autorizzazione, come previsto dal successivo articolo 3 del citato DPR n. 389 del 1994, è concessa previo parere del Ministero degli Affari Esteri, che si intende favorevolmente acquisito decorsi inutilmente quarantacinque giorni dalla richiesta.

Il medesimo articolo 3 al comma 2 dispone, altresì, che le domande di autorizzazione si considerano accolte qualora non venga comunicato agli interessati un provvedimento di diniego entro centoventi giorni dalla presentazione della domanda.

L'articolo 1 del citato DPR n. 389 del 1994 al comma 2 dispone, inoltre, che *“I cittadini e gli enti appartenenti alla Comunità Europea, che intendono istituire o gestire, nel territorio italiano, scuole di qualunque ordine e grado ed organismi culturali di qualunque tipo, hanno l'obbligo di presentare rispettivamente al Ministero della Pubblica Istruzione, ovvero al Ministero per i Beni Culturali ed ambientali, una denuncia di inizio dell'attività attestante l'esistenza dei presupposti e dei requisiti di legge. La denuncia di inizio dell'attività sostituisce l'atto di consenso dell'amministrazione competente. L'amministrazione verifica d'ufficio, entro e non oltre sessanta giorni dalla denuncia, l'esistenza dei presupposti richiesti dal presente regolamento, disponendo, se del caso, il divieto di prosecuzione dell'attività”*.

Riguardo alla disciplina sopra richiamata relativa alle scuole istituite o gestite da cittadini ed enti appartenenti a Paesi extra-comunitari o appartenenti alla Comunità Europea, il Ministero della Pubblica Istruzione ha riesaminato l'indirizzo interpretativo da esso espresso in passato con nota n. 73 del 22 gennaio 2003, in base al quale è stata emanata dall'Agenzia delle Entrate la risoluzione del 17 marzo 2003, n. 65/E.

Detta risoluzione ha precisato, recependo il precedente indirizzo del Ministero della Pubblica Istruzione, che la denuncia di inizio attività e la domanda di autorizzazione presentate, ai sensi del DPR n. 389 del 1994, non assumono la valenza di procedure idonee a conferire alle scuole ed istituzioni culturali stranieri in Italia il requisito del riconoscimento previsto dal richiamato articolo 10, n. 20) del DPR n. 633.

Con nota prot. A00DG0S150 del 23 novembre 2007 il Ministero della Pubblica Istruzione ha ora evidenziato, ai fini della soluzione della problematica in esame, che l'Ordinanza del Ministero della Pubblica Istruzione del 13 gennaio

1999, n. 5, emanata in attuazione del citato DPR n. 389 del 1994, concernente “*la disciplina del funzionamento di scuole e di istituzioni culturali straniere in Italia*” all’articolo 6 prevede che “*la vigilanza sulle istituzioni di cui alla presente ordinanza è esercitata dal provveditore agli studi secondo le norme proprie della vigilanza sulle scuole private*”.

Lo stesso Ministero segnala, peraltro, che ai sensi della citata Ordinanza Ministeriale il procedimento per il funzionamento delle scuole ed istituzioni culturali straniere in Italia termina con un provvedimento (anche tacito), il quale è idoneo a conferire alle scuole ed istituzioni in argomento il requisito del riconoscimento per l’applicazione dell’esenzione dall’IVA di cui al citato articolo 10, n. 20) del DPR n. 633.

Pertanto, alla luce dell’orientamento da ultimo espresso dal menzionato Ministero della Pubblica Istruzione deve ritenersi superata la citata risoluzione n. 65/E del 2003.

○○○○○○

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.