

Risposta n. 393/2022

OGGETTO: IVA - Trattamento applicabile ai corsi di nuoto impartiti da un'Associazione sportiva dilettantistica. Articolo 10, n. 20) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione Sportiva Dilettantistica istante (di seguito, "ASD"), è stata riconosciuta come persona giuridica con decreto della Provincia di (...) e risulta iscritta nel registro provinciale delle persone giuridiche, fa presente di avere quale scopo principale lo sviluppo e la diffusione di attività sportive connesse alla disciplina del nuoto e del triathlon.

L'istante, rappresenta che, nell'ambito della sua attività, impartisce, principalmente a bambini, corsi di vari livelli sull'apprendimento delle basi e delle tecniche del nuoto; e che a tal fine ha ottenuto dalla Federazione Italiana Nuoto, per la stagione 2021/2022, la licenza d'esercizio di scuola nuoto federale presso l'impianto (...) di (...).

Ciò posto, l'ASD chiede di conoscere il corretto trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile ai corrispettivi percepiti per lo svolgimento della suddetta attività

di formazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'ASD, in qualità di ente formatore, ritiene di rientrare tra *"gli istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni"* di cui all'articolo 10, numero 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, conseguentemente è del parere che la predetta attività formativa di nuoto possa essere riconducibile nell'esenzione dall'IVA.

A supporto di detta soluzione, l'Associazione segnala che la Corte di Giustizia UE, con la sentenza causa C-319/12 del 28 novembre 2013, nell'interpretare l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112/CE, ha precisato, tra l'altro, che *"i servizi educativi e formativi sono esentati solo se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato aventi finalità simili, sempre che questi organismi privati perseguano finalità simili a quelle degli organismi pubblici"*. A sostegno della propria tesi, l'Associazione riporta i chiarimenti della suddetta Corte di Giustizia nella sentenza causa C-449/2017 del 14 marzo 2019, richiamata dall'Agenzia delle entrate nella risposta n. 162 del 1 giugno 2020, nella quale è stato, tra l'altro, precisato che *"la nozione di insegnamento scolastico o universitario ai sensi della direttiva 2006/112, 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, purchè tali attività non abbiano carattere puramente ricreativo."*

Conseguentemente, la nozione di *"insegnamento scolastico o universitario"* ai fini del regime IVA, si riferisce in generale, a un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di

materie, nonché nell'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.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, elenca tra le operazioni che gli Stati membri possono esentare 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"*.

La successiva lettera j) del medesimo articolo dispone che sono esenti dall'IVA anche *"le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico e universitario"*.

In virtù del menzionato articolo 132 della citata direttiva n. 112/2006/CE, 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 (cfr. Circolare n. 22/E del 18 marzo 2008).

Sul piano interno l'articolo 10, numero 20), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede 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 enti del Terzo settore di natura non commerciale,*

(...)"

La disposizione appena citata, dunque, coerentemente con quanto previsto dal suddetto articolo 132 della direttiva, subordina l'applicazione dell'esenzione dall'IVA al verificarsi di due presupposti, 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, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale;

b) devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni. (cfr. risoluzione n. 308/E del 5 novembre 2007; circolare n. 22/E del 18 marzo 2008).

Con riferimento al presupposto soggettivo, come chiarito dalla prassi alla terminologia contenuta nella disposizione *"istituti o scuole"* deve essere attribuito un *"valore meramente descrittivo"*, in relazione ai soggetti che normalmente presiedono a tali attività, e non il significato di un'indicazione tassativa di soggetti ammessi a fruire del regime di esenzione. Inoltre, l'esenzione deve ritenersi operante anche se il riconoscimento di istituti o scuole è effettuato per ragioni di specifica competenza, da un'amministrazione dello Stato che non sia quella scolastica e il riconoscimento deve riguardare il corso educativo, didattico, che l'organismo intende realizzare (cfr. risoluzioni n. 308/E del 2007 e n. 53/E del 15 marzo 2007).

Con riferimento al profilo oggettivo, si segnala quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE, dapprima con la sentenza causa. C- 449/17 del 14 marzo 2019, avente per oggetto le lezioni di guida automobilistica impartite da una scuola guida e, più recentemente proprio in materia di corsi di nuoto impartiti, principalmente a bambini, da una scuola di nuoto e vertenti sull'apprendimento delle basi e delle tecniche del nuoto, con la sentenza causa C- 373/19 del 21 ottobre 2021.

Con le menzionate sentenze, i giudici unionali hanno precisato l'ambito applicativo della disposizione di cui al citato articolo 132, lettere i) e j) della

richiamata direttiva 112/2006/CE, chiarendo più specificatamente la nozione di *"insegnamento scolastico o universitario"* in essa contenuto.

In particolare, la Corte di Giustizia UE:

- ha ribadito che *"i termini con i quali sono stati designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale stabilito dall'articolo 2 della direttiva stessa, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al menzionato articolo 132 debbano essere interpretati in modo da privare le esenzioni stesse dei loro effetti"* (cfr. sentenze: causa C-699/15 del 4 maggio 2017; causa C-449/17 del 14 marzo 2019);

- ha precisato che il predetto articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) della suddetta direttiva *"non contiene alcuna definizione della nozione di "insegnamento scolastico o universitario" - ha statuito che la nozione di insegnamento scolastico o universitario ai sensi della direttiva 2006/112, 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, purchè tali attività non abbiano carattere puramente ricreativo"* (cfr. sentenze: causa C-473/08 del 28 gennaio 2010; causa C- 449/17 del 2019);

Secondo la Corte di Giustizia, inoltre, *"la nozione di insegnamento scolastico o universitario" include attività che si distinguono tanto per la loro specifica natura, quanto per il contesto in cui sono esercitate. Ne consegue che, mediante tale nozione, il legislatore dell'Unione ha inteso fare riferimento ad un determinato tipo di sistema di insegnamento, che è comune a tutti gli stati membri, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche di ogni sistema nazionale. Di conseguenza, la nozione "di*

insegnamento scolastico o universitario" ai fini del regime IVA, si riferisce, in generale, a un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze avente ad 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 specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso" (cfr sentenze: causa C-434/05 del 14 giugno 2007; causa C-449/17 del 14 marzo 2019).

Relativamente alle lezioni di guida impartite da una scuola guida, i medesimi giudici unionali hanno statuito, tra l'altro, che *"(...) l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida (...) pur avendo ad 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 ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario."* (cfr. sentenza causa C-449/07 del 2019).

In merito alla nozione di formazione professionale, l'articolo 44 del regolamento UE di esecuzione 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della citata direttiva 2006/112/CE, dispone che *"i servizi di formazione o riqualificazione professionale comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative a un'attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione e l'aggiornamento professionale"*.

Con riferimento alla fattispecie in esame, è utile riportare le conclusioni dell'Avvocato generale concernenti la predetta sentenza relativa ai corsi di scuola guida, richiamate peraltro dalla scrivente nella risposta n. 162 del 1 giugno 2020, secondo cui *"le lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per la categoria C1 potrebbero essere considerate come formazione professionale se il giudice nazionale stabilisse, ad esempio, che tale formazione sia rivolta a coloro che intendono esercitare un'attività nel settore dei trasporti di merci su strada e*

costituisca parte integrante della formazione di queste persone".

Alle medesime conclusioni è giunta la suddetta Corte con riferimento agli insegnamenti della vela, pur non negando l'importanza delle conoscenze trasmesse nell'ambito di detto insegnamento (cfr. ordinanza del 7 ottobre 2019, causa C-47/19).

Al riguardo, questa Agenzia, con la risposta n. 162 del 1 giugno 2020, ha precisato che, in merito alle lezioni di volo impartite da una scuola di volo per piloti in ambito civile e commerciale, *"(...) al pari dell'insegnamento della guida automobilistica, i corsi di volo rappresentano, in via generale, un insegnamento di tipo specialistico, imponibile IVA, dal cui ambito è possibile escludere, per assoggettarli al regime di esenzione, solo i corsi finalizzati all'ottenimento della licenza di pilota commerciale e quella di pilota di linea in quanto finalizzati a svolgere l'attività professionale di pilota. Tali corsi in sostanza possiedono di per sé le caratteristiche per essere ricondotti nell'ambito della formazione professionale (esente da IVA) perché volti a trasmettere conoscenze utilizzate esclusivamente ai fini dello svolgimento professionale dell'attività di pilota. (...) Diversamente, l'insegnamento finalizzato all'ottenimento della licenza di pilota privato, avendo uno scopo meramente ricreativo o sportivo, va considerato di tipo specialistico, come tale imponibile IVA con aliquota ordinaria (...)".*

Con riferimento alle lezioni di nuoto, sotto il profilo oggettivo, in accordo alle indicazioni della Corte di Giustizia UE sopra illustrate, è necessario accertare se l'insegnamento del nuoto possa essere o meno riconducibile nell'ambito della nozione di *"insegnamento scolastico o universitario"*, contenuta nella richiamata disposizione di cui all'articolo 132 della citata direttiva 2006/112/CE e, di conseguenza, possa ritenersi applicabile la citata disposizione esentativa di cui all'articolo 10, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Al riguardo, la suddetta Corte, nella citata sentenza causa C-373/19, emanata nel 2021, vertente proprio su tale specifico argomento, ha statuito, tra l'altro, che *"l'insegnamento del nuoto, impartito da una scuola di nuoto nei confronti*

principalmente di bambini e diretto all'apprendimento delle basi e delle tecniche della disciplina del nuoto, presenti un'indubbia importanza e persegue un obiettivo di interesse pubblico, esso costituisce comunque un insegnamento specialistico ed impartito ad hoc, che non equivale, di per se stesso, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario".

In sostanza, la citata sentenza ribadisce quanto già precisato in materia di insegnamento della guida automobilistica e della vela, ovvero che la locuzione *"insegnamento scolastico o universitario"* di cui al richiamato articolo 132 della suddetta direttiva, ai fini del regime IVA, deve riferirsi a *"un sistema integrato di conoscenze e competenze avente ad 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"* e, conseguentemente, *"la nozione di insegnamento scolastico o universitario, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) della direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto"*.

Peraltro, i predetti corsi non possono essere considerati quali servizi di formazione o riqualificazione professionale, nell'accezione sopra evidenziata, piuttosto hanno uno scopo meramente ricreativo o sportivo.

Alla luce delle considerazioni sopra evidenziate, si ritiene che i corsi di nuoto impartiti dall'ASD istante, prevalentemente a bambini, non possano essere riconducibili nell'ambito dell'esenzione dall'IVA, in quanto, fermo restando l'eventuale sussistenza del requisito soggettivo di scuola di nuoto riconosciuta dalla Federazione di competenza, risulta carente del presupposto oggettivo che concerne la definizione e la qualificazione della nozione *"di insegnamento scolastico o universitario"*, come emerge dalla citata giurisprudenza della Corte di Giustizia UE.

Ne consegue che, ai corrispettivi percepiti dall'istante a fronte dei corsi di nuoto

in argomento, si applica l'IVA nella misura ordinaria del 22 per cento.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)