



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

EdN/COO/dt

Roma, 12 settembre 2023

**Spett.le
Consiglio dell'Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Viterbo**

Inviato a mezzo e-mail

Oggetto: P.O. 34/2023 - Trattamento IVA attività di formazione

Con il quesito dell'8 marzo 2023, codesto spett.le Ordine chiede di sapere se rientrano nel campo di applicazione dell'Iva e, in caso affermativo, se ricadono nel regime di esenzione dal tributo, le prestazioni di servizi relative: a) ai corsi per la formazione obbligatoria a favore degli iscritti (es. quelli per il mantenimento dell'iscrizione all'Albo dei revisori legali), per i quali, spesso, gli incassi provenienti dalle quote di iscrizione risultano superiori ai costi sostenuti; b) ai corsi per la preparazione all'esame di Stato a favore dei tirocinanti, anche di Ordini limitrofi, per i quali i costi sostenuti dall'Ordine risultano notevolmente superiori agli incassi provenienti dalle quote di iscrizione.

Al riguardo, va osservato preliminarmente che l'Agenzia delle entrate, in risposta alla richiesta di consulenza giuridica dello scrivente Consiglio nazionale n. 956-30/2018 in merito al trattamento fiscale dei corsi di formazione svolti dagli enti strumentali degli Ordini territoriali, ha fornito i seguenti chiarimenti di carattere generale sulla nozione di attività commerciale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (cfr. art. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Secondo la citata risposta del 4 dicembre 2018, la commercialità è determinata sulla base di parametri oggettivi, verificando in concreto se l'attività venga svolta con i connotati dell'organizzazione, della professionalità, sistematicità e abitualità.

Oltre al profilo organizzativo, il carattere imprenditoriale di un'attività richiede anche l'obiettivo 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 esercitata le 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 comunitaria 2006/112/CE del 28 novembre 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 (cfr. sentenza 12 settembre 2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, p. 74; sentenza 10 gennaio 2006, causa C-222/04, p. 107). 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 (cfr. Corte di giustizia UE, sentenza 16 giugno 1987, causa C-118/85, p. 7; sentenza 18 giugno 1998, causa C-35/96, p. 36; sentenza 12 settembre 2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, p. 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, p. 14).

Inoltre, nell'ambito di attività di prestazioni 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 (cfr. Comunicazione della Commissione 2016/C 262/01, cit., p. 35) 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 Direttiva 2006/112/CE) quando presenta carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore della prestazione (cfr. sentenza 29 ottobre 2009, causa C-246/08, p. 37; sentenza 6 ottobre 2009, causa C-267/08, p. 20); non si configura, invece, un'attività economica quando le sole entrate dotate di un carattere di stabilità provengono dal finanziamento pubblico o dai contributi dei membri, ove dette entrate compensano, in particolare, le perdite causate dall'attività stessa (cfr. sentenza causa C-267/08, cit., p. 23).

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 (cfr. sentenza 12 maggio 2016, causa C-520/14, relativamente a un caso in cui un ente pubblico locale rendeva a determinate categorie di utenti il servizio di trasporto acquistato da imprese operanti sul mercato). 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 e 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 2006/112/CE (cfr. sentenza causa C-520/14, cit.).

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 (cfr. 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 (cfr. art. 73 della Direttiva 2006/112/CE e art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972; in giurisprudenza, v. Corte di giustizia UE, sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00).

Tanto premesso in merito alla configurabilità di un'attività di tipo commerciale rilevante ai fini Iva, per stabilire se l'attività di formazione svolta dall'Ordine nei confronti dei propri iscritti o dei tirocinanti, anche di Ordini limitrofi, rientri o meno nel campo di applicazione dell'Iva occorre altresì indagare se detta attività possa essere inquadrata tra quelle esercitate in quanto "pubblica autorità" per le quali gli enti di diritto pubblico che le pongono in essere non sono considerati soggetti passivi, in presenza delle condizioni previste dall'articolo 13 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (per l'ordinamento interno v. articolo 4, quinto comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633).

In merito all'esatta individuazione dell'ambito applicativo di tale disciplina, si è più volte pronunciata la Corte di giustizia dell'Unione europea (cfr., *inter alia*, sentenza del 16 settembre 2008, causa C-288/07), secondo cui l'anzidetto requisito sussiste quando l'attività è svolta mediante l'uso di prerogative di diritto pubblico (rintracciabili ad es. nell'esercizio di poteri autorizzativi o sanzionatori).

La Corte giunge a tale conclusione in base alla considerazione che tali attività sono generalmente esercitate dal settore pubblico in via esclusiva o quasi esclusiva.

Sono attività poste in essere nella qualità di "pubblica autorità" quelle riconducibili ad atti e provvedimenti tipici delle autorità localmente preposte alla cura delle funzioni pubbliche.

Quando, invece, tali enti agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori privati, non si può ritenere che svolgano attività in quanto pubbliche autorità e, conseguentemente, devono essere considerati soggetti passivi ai fini Iva.

Dovranno quindi essere ricondotte nell'ambito della categoria delle attività svolte in veste di "pubblica autorità" quelle che costituiscono cura effettiva di interessi pubblici, poste in essere nell'esercizio di poteri amministrativi, fondate quindi sul cosiddetto *ius imperii*, mentre dovranno comprendersi nelle attività di natura commerciale quelle di carattere privatistico, espressione dello *iure gestionis*.

La Corte di Giustizia precisa che il criterio per distinguere le attività degli enti pubblici rese in quanto "soggetti di diritto privato" da quelle rese dagli stessi in quanto "soggetti di diritto pubblico" è "*il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale*" (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza del 14 dicembre 2000, causa C-446/98).

È necessario pertanto a tal fine verificare se il rapporto tra ente pubblico e soggetto con il quale detto ente opera è caratterizzato da poteri di natura unilaterale e autoritativa o se si svolga su base sostanzialmente pattizia attraverso una disciplina che individui, in via bilaterale, le reciproche posizioni soggettive (in senso conforme anche l'Agenzia delle entrate, con le risoluzioni n. 348/E del 7 agosto 2008, n. 122/E del 6 maggio 2009 e la risposta a interpello n. 699/E dell'11 ottobre 2021).

L'esclusione dal campo di applicazione del tributo di tali attività si rende tuttavia applicabile fintanto che essa non provochi "*distorsioni della concorrenza di una certa importanza*" (secondo periodo cit. art. 13 Direttiva 2006/112/CE; distorsioni "più che trascurabili", secondo gli insegnamenti della Corte di giustizia UE: cfr. sentenza del 19 gennaio 2017, causa C-344/15 e cit. sentenza del 16 settembre 2008, causa C-288/07, p. 79).

Su quest'ultimo aspetto, la Corte ha anche statuito che l'entità della distorsione deve essere valutata con riferimento all'attività in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto un mercato particolare, e prendendo in considerazione non soltanto la concorrenza attuale, ma anche quella potenziale, sempre che la possibilità per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante sia effettiva e non meramente ipotetica (sulla doverosità del riferimento al mercato locale, cfr., invece, le sentenze 8 giugno 2006, causa C-430/04 e 13 dicembre 2007, causa C-408/06).

La Corte di giustizia europea ha peraltro anche ritenuto che un ente territoriale che fornisce un servizio di trasporto scolastico a una determinata categoria di utenti, dietro il pagamento di un contributo pari al 3 per cento dei costi, corrisposto soltanto da un terzo di detti beneficiari, non esercita attività economica ai sensi dell'art. 9, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE e non agisce, perciò, in qualità di soggetto passivo Iva. I giudici di Lussemburgo non hanno infatti ravvisato, in tal caso, un rapporto a prestazioni corrispettive, sussistendo una rilevante asimmetria fra le somme versate a fronte del servizio e i costi sostenuti per la relativa fornitura (cfr. sentenza del 12 maggio 2016, causa C-520/14).

Ai sopra richiamati principi si è sostanzialmente adeguata anche la giurisprudenza nazionale. Secondo l'orientamento della Corte di cassazione, l'ente pubblico che non svolge in modo abituale attività economica resta soggetto all'applicazione dell'imposta "*nel caso in cui abbia effettuato operazioni attive, cessioni di beni o prestazioni di servizi, da cui derivino redditi imponibili anche nel caso in cui agisca in veste di pubblica autorità, qualora tali attività siano svolte in forza dello stesso regime giuridico cui sono sottoposti gli operatori economici privati*" (sent. 24 febbraio 2022, n. 6066; sent. 20

febbraio 2015, n. 3418; sul tema si veda anche Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia 6 ottobre 2022, n. 164/1/22).

Ai fini della non assoggettabilità all'imposta, è pertanto necessario che *"il soggetto pubblico svolga l'attività in veste di pubblica autorità e nell'ambito del regime giuridico pubblicistico che lo caratterizza"* (Cass. 24 febbraio 2022, n. 6066).

L'applicabilità di siffatta disciplina all'attività di formazione svolta da un Ordine territoriale risulta dunque alquanto incerta.

L'Agenzia delle entrate ha peraltro affermato che il regime agevolato relativo agli enti di tipo associativo previsto dall'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 non può essere esteso agli Ordini e ai Collegi professionali che sono soggetti diversi dalle associazioni di categoria ivi espressamente menzionate (cfr. risoluzione n. 112/E del 5 agosto 2004).

Per cui, in base all'orientamento interpretativo delle Entrate, la predetta specifica disciplina agevolativa non può essere invocata per escludere la natura commerciale delle attività formative svolte dall'Ordine nei confronti dei propri iscritti dietro pagamento di corrispettivi specifici.

Se si ritenesse di condividere tale interpretazione e si ritenesse, nel contempo, di escludere che l'attività di formazione rientri nelle attività di tipo istituzionale dell'Ordine o sia svolta in quanto "pubblica autorità", dovrebbe concludersi per la rilevanza ai fini IVA delle anzidette attività formative.

A tal punto, occorrerebbe verificare se le prestazioni rese rientrano tra le operazioni esenti di cui al n. 20) dell'articolo 10, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui ricadono nel campo dell'esenzione dal tributo *"le prestazioni ... didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni ..."*.

L'esenzione, in tal caso, è subordinata al concorso di due condizioni:

- che le predette prestazioni siano rese da istituti o scuole;
- che siffatti istituti o scuole siano riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

Relativamente al primo requisito, la prassi amministrativa in materia ha ripetutamente chiarito che al riferimento soggettivo ("istituti o scuole") contenuto nella norma *"deve essere attribuito valore meramente descrittivo, ... e non il significato di un'elencazione tassativa di soggetti ammessi ad usufruire del regime d'esenzione"* (cfr., *inter alia*, le risoluzioni n. 77/E del 28 maggio 2001, n. 129/E del 18 settembre 2001 e n. 205/E del 24 giugno 2002).

Conseguentemente, tutte le attività didattiche e formative sono suscettibili di beneficiare dell'esenzione dall'IVA, purché poste in essere da organismi riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

In merito poi alla seconda condizione, l'amministrazione finanziaria ha chiarito che il riconoscimento al quale è subordinata l'esenzione può essere reso, per ragioni di specifica competenza, da un'amministrazione pubblica che abbia sul soggetto riconosciuto poteri di controllo e vigilanza, e quindi anche da un'amministrazione diversa da quella scolastica.

È stata, così, riconosciuta l'operatività dell'esenzione nei seguenti casi:

- prestazioni rese da un istituto di addestramento professionale, riconosciuto dal Ministero del lavoro e, successivamente, dalla Regione (cfr. risoluzione n. 505087 del 6 febbraio 1974);
- prestazioni rese dalle scuole sportive riconosciute dalle rispettive Federazioni sportive, organi del CONI (risoluzioni n. 360751 del 13 aprile 1978, n. 361426 del 26 maggio 1978, e n. 551 del 30 dicembre 1993); a livello più generale, la nozione di "insegnamento scolastico o universitario", ai fini del regime di esenzione, non ricomprende invece i corsi di nuoto in quanto, pur perseguendo un obiettivo di interesse pubblico, costituiscono un insegnamento a carattere specialistico (risposta a interpello n. 393/E del 27 luglio 2022; Corte di giustizia UE, sentenza 21 ottobre 2021, causa C-373/19).

A decorrere dall'1 gennaio 2020, la norma esclude espressamente dal regime di esenzione Iva le prestazioni di insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1 (cfr. art. 32 decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157). Infatti, la Corte di giustizia UE (cfr. sentenza del 14 marzo 2019, causa C-449/17) ha affermato che dette prestazioni non rientrano tra quelle di insegnamento scolastico o universitario esenti da Iva *ex* articolo 132, lettera i), della Direttiva 2006/112/CE, poiché, pur avendo a oggetto conoscenze di ordine pratico e teorico, costituiscono insegnamento di carattere specialistico, che non equivale alla *"trasmissione di conoscenze e di"*

competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie", né al loro approfondimento e sviluppo, elementi che caratterizzano, invece, l'insegnamento scolastico e universitario.

Per quanto concerne le prestazioni rese dalle scuole di pilotaggio e di addestramento al volo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che dal 2020 sono imponibili IVA le lezioni di volo finalizzate all'ottenimento della licenza di pilota privato, in quanto prestazioni di insegnamento specialistico aventi uno scopo meramente ricreativo o sportivo, mentre restano esenti i corsi per l'ottenimento della licenza di pilota commerciale e di quella di pilota di linea, in quanto finalizzati allo svolgimento dell'attività professionale di pilota e, dunque, riconducibili alla formazione professionale (cfr. risposta a interpello 1 giugno 2020, n. 162/E).

Ai fini dell'esenzione, l'Amministrazione finanziaria ha anche ammesso che il riconoscimento sia adottato da un ente pubblico, anziché da un organo della Pubblica amministrazione, sempreché tale ente abbia la competenza, con le relative funzioni amministrative, al riconoscimento della particolare attività didattica svolta (nel caso di specie si trattava delle prestazioni rese dalle scuole per la formazione e l'aggiornamento dei piloti civili, riconosciute dall'Ente nazionale per l'Aviazione civile: cfr. cit. risoluzione n. 129/E del 18 settembre 2001; v., altresì, risoluzione n. III-7-518/E del 26 aprile 1994 e cit. risoluzione n. 77/E del 28 maggio 2001).

Per gli organismi operanti in aree di competenza di Amministrazioni ed enti pubblici diversi dall'Amministrazione della Pubblica istruzione il riconoscimento utile ai fini fiscali può, pertanto, 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 (cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 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) o attraverso l'istituto dell'accreditamento.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre affermato che il riconoscimento (e quindi l'esenzione da IVA) può avvenire anche per "atto concludente", come nel caso delle attività didattiche e formative rese da soggetti privati che vengono approvate e finanziate dagli enti pubblici competenti.

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 a oggetto la sussistenza dei requisiti soggettivi e la rispondenza dell'attività resa agli obiettivi formativi di interesse pubblico che l'ente è preposto a tutelare (cfr. circolare n. 22/E del 18 marzo 2008).

Se ne deduce, pertanto, che la *ratio* della disposizione di cui all'articolo 10, n. 20), del d.P.R. n. 633 del 1972 è quella di concedere l'esenzione non a tutti i soggetti che svolgono attività didattica, ma esclusivamente a quei soggetti che la pubblica amministrazione riconosce perché, sulla base dei requisiti posseduti (quali l'idoneità dei docenti, l'efficienza delle strutture e del materiale didattico, ecc.), sono in grado di offrire prestazioni didattiche aventi finalità simili a quelle erogate dagli organismi di diritto pubblico (in termini, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 134/E del 26 settembre 2005).

Le anzidette considerazioni restituiscono dunque un quadro interpretativo piuttosto articolato che rende oggettivamente incerto l'inquadramento giuridico della fattispecie in esame.

Per conoscere l'interpretazione ufficiale dell'Agenzia delle entrate in merito ai quesiti posti e ricevere rassicurazioni sul corretto trattamento fiscale da adottare, l'Ordine potrà presentare, come è noto, richiesta di consulenza giuridica all'Agenzia stessa, secondo le modalità e con gli effetti di cui alla circolare n. 99/E del 18 maggio 2000 e alla circolare n. 42/E del 5 agosto 2011.

Nella consapevolezza quindi che la presente risposta dello scrivente Consiglio nazionale non mette al riparo da eventuali diverse interpretazioni da parte dell'amministrazione finanziaria, si osserva quanto segue.

Ai sensi dell'articolo 12 del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 recante "Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34", il Consiglio dell'Ordine, tra le altre attribuzioni riconosciute dalla legge:

"d) cura la tenuta del registro dei tirocinanti e adempie agli obblighi previsti dalle norme relative al tirocinio ed all'ammissione agli esami di Stato per l'esercizio della professione;

e) cura l'aggiornamento e verifica periodicamente, almeno una volta ogni anno, la sussistenza dei requisiti di legge in capo agli iscritti, emettendo le relative certificazioni e comunicando periodicamente al Consiglio nazionale tali dati;

...

r) promuove, organizza e regola la formazione professionale continua ed obbligatoria dei propri iscritti e vigila sull'assolvimento di tale obbligo da parte dei medesimi".

Tra le prerogative che la legge riconosce all'Ordine territoriale figura quindi espressamente anche l'organizzazione dei corsi di formazione per gli iscritti e i tirocinanti.

Affinché tale attività possa considerarsi rilevante ai fini Iva è necessario che la stessa abbia natura commerciale, verificando in concreto se l'attività è svolta dall'Ordine con i connotati dell'organizzazione, della professionalità, sistematicità e abitualità nonché della sua obiettiva economicità, nel senso della sua idoneità a realizzare un equilibrio gestionale fra costi e ricavi, a nulla rilevando invece le finalità perseguite nonché la presenza o meno del fine di lucro.

Qualora l'asimmetria tra i costi di organizzazione dei corsi di formazione e gli importi percepiti da iscritti e tirocinanti per la partecipazione ai corsi sia tale da far ritenere insussistente un nesso concreto tra la somma pagata e la prestazione di servizi fornita, mancherebbe, nella specie, quel carattere diretto che è necessario perché il controvalore percepito dall'Ordine possa essere considerato la retribuzione di detti servizi e perché questi ultimi costituiscano attività economiche ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE.

Deve tuttavia ritenersi sussistente il carattere economico dell'attività nel caso in cui essa sia finanziata prevalentemente, oltre che dai fruitori stessi dei servizi, attraverso mezzi commerciali quali, ad esempio, attività di pubblicità o di sponsorizzazione.

Ricordata la difficoltà a ricondurre l'attività di organizzazione dei corsi di formazione tra quelle svolte dall'Ordine in veste di "pubblica autorità" – che costituiscono cura effettiva di interessi pubblici, poste in essere nell'esercizio di poteri amministrativi, fondate quindi sul cosiddetto *ius imperii* – e una volta che fossero ritenuti insussistenti, nella specie, i connotati propri delle attività di natura non economica o istituzionale, alla luce dei criteri rilevanti per l'applicazione della disciplina in materia come individuati dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa sopra richiamate, sembra potersi concludere per la rilevanza Iva dell'attività di formazione in oggetto e per la riconducibilità della stessa nel regime di esenzione di cui al n. 20) dell'articolo 10, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto svolta dietro riconoscimento da parte di un ente pubblico, qual è lo scrivente Consiglio nazionale *ex* articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, che infatti "*valuta definitivamente ed approva gli eventi formativi proposti dagli Ordini territoriali ... sulla base dell'istruttoria degli Ordini*", ai sensi dell'articolo 15, comma 2, del "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 16 giugno 2021 e pubblicato nel Bollettino Ufficiale del Ministero della Giustizia n. 24 del 31 dicembre 2021.

Cordiali saluti.

Elbano de Nuccio

