



Numero registro generale

Numero sezionale 3654/2026

Numero di raccolta generale 21058/2026

Data pubblicazione 21/06/2026

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Angelina-Maria Perrino	Presidente
Tania Hmeljak	Consigliere
Francesco Federici	Consigliere
Lucio Luciotti	Consigliere
Raffaella Brogi	Consigliera Rel.

Oggetto:

IVA – Esenzioni – Art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972 – Prestazioni di formazione rese a soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro ex art. 4 d.lgs. n. 276 del 2023 – Esclusione – Art. 1, comma 38, legge n. 207 del 2024.

A.C. 29/04/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n.

R.G. proposto da:

, in qualità di incorporante
della società , in persona del legale rappresentante pro
tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato
unitamente all'avvocato

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-controricorrente-

nonché contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE REGIONALE DELLA LOMBARDIA, in
persona del Direttore pro tempore



-intimata-
sul controricorso incidentale proposto da AGENZIA DELLE ENTRATE in
persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso
dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-ricorrente incidentale-
contro
in persona del legale
rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato
unitamente all'avvocato

-controricorrente incidentale-
avverso la sentenza della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO di
Lombardia n. 2737/2024 depositata il 21/10/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29/04/2026 dalla
Consigliera Raffaella Brogi.

FATTI DI CAUSA

1. Il presente giudizio trae origine da un avviso di accertamento emesso per
l'anno di imposta 2017, a seguito di rettifica della dichiarazione IVA
presentata da successivamente
incorporata da) e del conseguente
recupero a tassazione (e irrogazione delle sanzioni) in relazione all'indebita
detrazione dell'imposta sul valore aggiunto applicata alla prestazione di
servizi di formazione del personale (erogati dalla società controllata
, che, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate,
riguardavano operazioni esenti ex art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633
del 1972.

2. La società contribuente ha impugnato l'atto impositivo appena richiamato
davanti alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, che ha
accolto il ricorso con sentenza parzialmente riformata, su appello proposto
dall'Agenzia delle Entrate, dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado
della Lombardia (*hinc*: CGT2) con la sentenza n. 2737/2024 pubblicata in



data 27/10/2024, con la quale la pretesa impositiva è stata limitata alla (sola) debenza del tributo, escludendo le sanzioni.

3. La CGT2 ha rilevato, in primo luogo, che la contribuente è una società che opera nel settore della somministrazione del personale e relativa formazione professionale (, debitamente autorizzata dal Ministero), iscritta a uno specifico Albo Informatico istituito presso il Ministero del Lavoro e obbligata a versare un contributo pari al 4% delle retribuzioni lorde corrisposte ai lavoratori che somministra (addebitato ai clienti) ad un fondo denominato , che si occupa in concreto del finanziamento della formazione erogata gratuitamente ai lavoratori somministrati. In secondo luogo, ha rilevato che nel caso di specie le prestazioni formazione erogate e pagate dalla contribuente sono state fornite da , soggetto attuatore accreditato presso il fondo stesso, che ha organizzato i corsi finanziati dalla sovvenzione del Fondo ed emesso le fatture, con addebito dell'IVA a carico della contribuente, che l'ha, quindi, portata in detrazione.

3.1. In sintesi, la CGT2 ha ritenuto che:

- nel caso di specie sussiste sia il requisito soggettivo - che discende dalla funzione pubblicistica svolta da , in qualità di agenzia per il lavoro autorizzata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ex. d.lgs. n. 276 del 2003 (senza che lo stesso venga meno per il fatto che l'attività di formazione sia erogata da , restando immutata la natura di formazione delle prestazioni rese ed il ruolo del soggetto formatore della committente) - sia il requisito oggettivo costituito dallo svolgimento (a mezzo di soggetti attuatori accreditati) di corsi di formazione professionale finanziati dal , soggetto a controllo e vigilanza pubblica, le cui risorse sono ex lege destinate alle finalità istituzionali di promozione di interventi e percorsi di qualificazione e



riqualificazione professionale, previdenziale, di inserimento e reinserimento nel mercato del lavoro;

- la società contribuyente, consociata della contribuente, è iscritta ad un apposito albo sulla base della procedura di accreditamento, realizzando uno dei modelli organizzativi inerenti le attività di formazione in specie finanziate dal fondo;
- è infondata la richiesta - per l'ipotesi di ritenuta non applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972 - di ritenere, comunque, fondata la detrazione, ai sensi dell'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997 (alla luce delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 935, legge n. 205 del 2017).

4. La CGT2 ha, invece, escluso la debenza delle sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Entrate, riscontrando una situazione di obiettiva incertezza normativa.

5. Contro la sentenza della CGT2 la società contribuente ha proposto ricorso in cassazione, affidandosi a sette motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso, proponendo, contestualmente, ricorso incidentale con un motivo.

7. La società contribuente ha depositato controricorso al ricorso incidentale.

8. La società contribuente ha, altresì, depositato memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c., nonché istanza di trattazione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare, occorre disattendere l'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza chiesta dalla parte ricorrente in via incidentale. Le Sezioni Unite di questa Corte hanno, infatti, precisato che l'art. 375 c.p.c., nel testo novellato dal d.lgs. n. 149 del 2022, delinea un rapporto di regola-eccezione, secondo cui i ricorsi sono normalmente destinati ad essere definiti all'esito dell'adunanza camerale nelle forme previste dall'art. 380 bis.1 c.p.c., salvo nei casi di revocazione ex art. 391 quater c.p.c. e di



particolare rilevanza della questione di diritto, ipotesi quest'ultima non ricorrente ove la questione sia già stata risolta dalla Corte ovvero qualora il principio di diritto da enunciare sia solo apparentemente nuovo, perché conseguenza della mera estensione di principi già affermati, seppur in relazione a fattispecie concrete diverse rispetto a quelle già vagliate (Cass., Sez. U, 19/02/2024, n. 4331). Nel caso di specie (v. *infra*, 7.1. e 7.2.) viene in rilievo una norma di carattere interpretativo contenuta nella legge finanziaria del 2025, coerente con gli orientamenti di questa Corte.

2. Con il primo motivo di ricorso principale è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 1, n. 20), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CGT2 ritenuto di natura "esente" le prestazioni di formazione rese alla [redacted], (art. 4 del d.lgs. 276/2003) dalla [redacted], società di formazione finanziata dal fondo [redacted] (ente previsto dall'art. 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003), come confermato dall'art. 1, comma 38, legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025).

2.1. Con tale motivo la ricorrente ha censurato la sentenza impugnata, laddove afferma che la fattispecie relativa alle prestazioni ricevute da [redacted] ai sensi dell'art. 4, d.lgs. n. 276 del 2003) ed erogate dalla [redacted] (soggetto attuatore accreditato al Fondo [redacted], costituito ai sensi dell'art. dell'art. 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003) integrasse sia il requisito oggettivo richiesto dall'art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972, consistente nell'erogazione di prestazioni di formazione, sia il requisito soggettivo, avendo ritenuto l'accreditamento della [redacted] presso il fondo [redacted] idoneo a integrare il "riconoscimento" da parte di una pubblica amministrazione, nonostante la natura privatistica del predetto fondo e nonostante la natura meramente formale della procedura di accreditamento presso lo stesso.



L'infondatezza della decisione impugnata è confermata dall'introduzione dell'art.1, comma 38, n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025), dove si legge che: «*Le prestazioni di formazione rese ai soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, da enti e società di formazione finanziati attraverso il fondo bilaterale costituito ai sensi dell'articolo 12, comma 4, del citato decreto legislativo n. 276 del 2003 sono imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.*»

Tale disposizione, ad avviso di parte ricorrente, assolve alla funzione di rimediare alle incertezze interpretative pregresse e non introduce, invece, un nuovo regime di imponibilità IVA per le prestazioni di formazione ricevute dalle agenzie per il lavoro, non essendo altrimenti giustificabile la sanatoria dei comportamenti pregressi. Tanto più che non sono riscontrabili effetti per finanziari: la contribuente ha pagato l'IVA addebitata in rivalsa dalla società fornitrice del servizio, che a sua volta ha adempiuto ai versamenti nei confronti dell'Erario.

3. Con il secondo motivo di ricorso principale è stata denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt. 10, comma 1, n. 20), 19 e 21, d.P.R. 26/10/1972, n. 633, e degli artt. 132 e 133 Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (*hinc*: Direttiva IVA 2006), in relazione all'art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c., per aver la CGT2 ritenuto di natura "esente" le prestazioni di formazione erogate da una società privata con scopo di lucro, accreditata presso un ente (fondo . . .) anch'esso di natura privatistica.

3.1. Con tale motivo la sentenza impugnata viene censurata nella parte in cui ha considerato esenti le prestazioni erogate da . . . , soggetto privo di alcun riconoscimento pubblicitario, anche con riferimento ai corsi di formazione, con la conseguenza che non può rientrare nell'ambito di applicazione soggettivo della norma di esenzione, alla luce anche di un'interpretazione orientata secondo il diritto unionale, con particolare riferimento all'art. 132, par. 1, lett. i), Direttiva IVA 2006, di cui



l'art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972 costituisce attuazione. Difatti, [redacted] non è né un istituto o scuola (ma una società di capitali con scopo di lucro), né è un ente di diritto pubblico, né un organismo riconosciuto dallo Stato come avente finalità pubbliche. Le disposizioni unionali in materia di esenzioni devono essere, peraltro, interpretate in modo restrittivo, quali deroghe al principio generale di cui all'art. 2, n. 1, lett. a) e c), Direttiva IVA 2006, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (CGUE, 28/11/2013, causa C-319/12).

Nel caso in esame, inoltre, la natura privatistica di [redacted] impedisce di considerare integrato il requisito soggettivo richiesto dalla norma di esenzione per i soggetti accreditati dal Fondo stesso. Il soggetto erogatore del servizio ([redacted]) è una società di capitali che persegue un fine puramente lucrativo e non possiede i requisiti previsti dalla normativa in esame, compreso l'art. 133 Direttiva IVA 2006.

La ricorrente – a pag. 30 ss. del ricorso in cassazione – richiama, quindi, i requisiti che l'ente di formazione deve possedere – esclusi quelli già in possesso di accreditamento di almeno una Regione italiana per il segmento di formazione continua – in base al Dispositivo di accreditamento di [redacted] evidenziando che non vengono in rilievo i singoli percorsi formativi offerti dall'ente accreditato.

4. Con il terzo motivo di ricorso principale è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10, comma 1, n. 20), 19 e 21, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 12, comma 5, d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'accREDITAMENTO al fondo [redacted] potesse integrare il requisito del "riconoscimento" da parte di una pubblica amministrazione in assenza di natura pubblicistica del predetto fondo.



2003, n. 276, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CGT2 ritenuto che il requisito del "riconoscimento" richiesto dalla prima delle disposizioni richiamate sia integrato da una procedura di accreditamento (quale quella al fondo), che prevede il controllo di requisiti di tipo meramente formale e finanziario.

5.1. Con tale motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per aver fornito un'interpretazione illegittima della locuzione "*riconosciuti da pubbliche amministrazioni*", la quale individua - nella complessa articolazione letterale dell'art. 10, comma 1, n. 20), D.P.R. n. 633 del 1972 - il requisito del c.d. "*riconoscimento*". Tale requisito presuppone che lo Stato membro (o un'articolazione della sua amministrazione) esegua un'attività di verifica in merito alla corrispondenza e compatibilità delle "finalità" perseguite dall'organismo diverso dagli enti di diritto pubblico rispetto alle finalità perseguite da questi ultimi, qualora erogino servizi educativi e formativi per scopo istituzionale.

Il riferimento al termine «*finalità*» presuppone, poi, che tale attività riguardi (anche) il contenuto del servizio di formazione erogato. Tuttavia, nel quadro normativo vigente con riferimento all'anno d'imposta oggetto di accertamento (2017) non si rinviene alcuna attribuzione ad alcuna pubblica amministrazione di un potere di controllo sul contenuto dell'offerta formativa oggetto delle prestazioni di servizi realizzate dai soggetti c.d. attuatori. La sentenza impugnata è, pertanto, censurata per aver ritenuto che l'ambito dei poteri di controllo attribuiti all'Associazione Nazionale per le Politiche Attive del Lavoro (Anpal) e all'associazione dal quadro normativo vigente consentisse di ritenere integrato il requisito del "riconoscimento", essendo l'ambito del controllo esteso al contenuto dell'attività formativa.

5.2. L'analisi delle previsioni di fonte privatistica che regolano l'operatività dell'associazione e, in particolare, le previsioni inerenti al sistema di controlli sui progetti formativi presentati dalle Agenzie



per il Lavoro, non consentono d'inferire che possa sussistere, in capo all'associazione [redacted], un potere di controllo sul contenuto dei corsi di formazione in cui si articolano i progetti presentati.

5.3. La ricorrente rileva, in primo luogo, che, ove il progetto di formazione sia articolato in uno o più "corsi", è sul contenuto di ciascun corso che l'attività di scrutinio che integra il concetto di riconoscimento deve poter incidere.

A pag. 38 ss. del ricorso sono, quindi, descritti i compiti attribuiti a [redacted], in relazione a quanto previsto dall'art. 12 d.lgs. n. 276 del 2003 e viene altresì richiamato il Vademecum del fondo stesso, evidenziando come i corsi di formazione, finanziati grazie ai contributi versati a tale fondo, possono essere realizzati o direttamente dalle Agenzie per il lavoro o dai soggetti attuatori, come era, nel caso di specie,

La ricorrente ha, quindi, richiamato, a sostegno delle proprie tesi, la giurisprudenza unionale (CGUE, 28/11/2013, v. pag. 40 ss. del ricorso in cassazione), evidenziando, infine, che è pacifico e non contestato che la società fornitrice [redacted] è una società privata che persegue esclusivamente lo scopo di lucro e non ha finalità simili a quelle perseguite dalle Pubbliche Amministrazioni e dagli organismi di diritto pubblico, con la conseguenza che non rientra nel campo di applicazione soggettivo dell'esenzione in parola.

Ha poi rilevato che non sussiste una puntuale attività di controllo sui contenuti dei corsi da parte del fondo. La procedura consta dunque esclusivamente nella verifica della sussistenza in capo al soggetto richiedente di requisiti formali, di carattere generale ed organizzativo, ritenuti presupposto per l'attività formativa da svolgere, mentre nessun controllo e nessuna valutazione sono esperiti circa il merito dei singoli percorsi formativi dallo stesso offerti. Il processo di iscrizione nell'elenco dei soggetti attuatori tenuto dall'associazione [redacted] non presuppone



dunque alcun preventivo (né successivo né in itinere) esame o validazione dei singoli corsi.

Non possono neppure avere rilievo i poteri di controllo attribuiti al Ministero del Lavoro e all'Anpal in merito al funzionamento della associazione

Tale controllo concerne, infatti, la rispondenza della gestione finanziaria delle risorse "movimentate" dal fondo rispetto agli scopi istituzionali dallo stesso perseguiti e non si estende al contenuto delle attività formative. Si tratta, a ben vedere, di un'attività di controllo preventivo e vigilanza finalizzata ad assicurare che le risorse raccolte dal fondo mediante il meccanismo siano correttamente allocate agli scopi per i quali il fondo è stato istituito e non possano essere distratte verso altri fini.

6. I primi quattro motivi di ricorso principale possono essere esaminati congiuntamente e sono fondati.

6.1. La questione centrale della presente controversia ruota attorno all'interpretazione dell'art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972 (nella versione rilevante *ratione temporis*) e all'applicabilità, o meno, nel caso di specie, dell'esenzione dal pagamento dell'IVA prevista da tale disposizione 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, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale*»

Tenuto conto che l'anno d'imposta di riferimento è il 2017 occorre dare atto che l'art. 89, comma 7, d.lgs. 03/07/2017, n. 117 (cd. Codice del terzo settore) – entrato in vigore il 03/08/2017 - ha disposto la sostituzione della parola «ONLUS» con «enti del Terzo settore di natura non commerciale». Tale disposizione è stata successivamente abrogata dall'art. 3, comma 2,



d.lgs. 04/12/2025, n. 186, il quale, con riferimento all'art. 10 d.P.R. n. 633 del 1972, ha previsto che, ai numeri 19), 20), 27-ter), nel testo vigente prima delle modifiche introdotte dall'articolo 89, comma 7, secondo periodo, lettera b), d.lgs. n. 117 del 2017, la parola: «ONLUS» è sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore escluse le imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V, titolo V, del codice civile»

L'esenzione prevista nell'art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972, è riconducibile alla disciplina unionale in tema di esenzioni dall'imposta sul valore aggiunto. L'art. 132, par. 1, lett. i), Direttiva 2006/112/CE prevede, infatti, che gli Stati membri esentano dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni che riguardano *«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»*.

6.2. Nel caso di specie la contribuente è una società che opera nel settore della somministrazione del personale e relativa formazione professionale (Agenzia Per il Lavoro debitamente autorizzata dal Ministero), è iscritta ad uno specifico Albo istituito presso il Ministero del Lavoro e versa un contributo, pari al 4% delle retribuzioni lorde corrisposte ai lavoratori che somministra (addebitandone il ricarico sui clienti), a un fondo denominato _____, costituito ai sensi dell'art. 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003, che si occupa, in concreto, del finanziamento della formazione dei lavoratori somministrati in forma gratuita.

La questione relativa all'esenzione (o meno) dell'IVA ex art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972 riguarda proprio le prestazioni erogate da enti e società accreditate presso _____ in favore della società contribuente, ai fini della formazione del personale.



7. In ordine all'interpretazione della norma appena evocata occorre richiamare quanto precisato dal decreto della Prima Presidente 24/10/2024, n. 27559, reso ai sensi dell'art. 363-*bis* c.p.c., dove si rileva che l'applicazione dell'art. 10, comma 1, numero 20, *cit.* richiede il concorso di due requisiti: uno di natura soggettiva (in base al quale l'organismo che eroga la formazione deve essere un istituto pubblico oppure un soggetto riconosciuto da una pubblica amministrazione) e uno di natura oggettiva (che inerisce all'attività formativa, con riferimento a prestazioni didattiche e, segnatamente, di formazione professionale). Vengono, poi richiamati alcuni precedenti di legittimità, tra i quali Cass. 21/03/2019, n. 7943 e, ai fini del caso in esame, Cass., 30/06/2020, n. 13086, dove si afferma che, in tema di IVA, l'attività avente ad oggetto la proposizione di corsi di formazione professionale, rientrando tra quelle commerciali, è soggetta all'imposta e dà diritto, ai sensi dell'art. 19, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, alla detrazione dell'IVA assolta in rivalsa sugli acquisti dei beni e servizi utilizzati nella realizzazione della predetta attività, senza che rilevi l'eventuale erogazione di contributi pubblici a fondo perduto, applicandosi l'art. 14, comma 10, della l. n. 537 del 1993, soltanto nel caso in cui il versamento eseguito dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione del personale si inserisca in un rapporto sinallagmatico e assuma natura di corrispettivo, rilevando all'uopo lo "ius superveniens" costituito dall'art. 10, comma 2 ter, del d.l. n. 210 del 2015, conv. in l. n. 21 del 2016, norma d'interpretazione autentica dell'art. 19 *cit.* e tenuto conto della «sanatoria» operata dal successivo comma 2 quater, per effetto del quale resta ferma la detrazione ove operata anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 21 del 2016 e l'imposta non sia stata considerata dall'ente erogatore del contributo quale spesa ammessa al finanziamento.

7.1. Rispetto al quadro nomofilattico appena evocato si innesta, in modo coerente, la norma (di interpretazione autentica, su cui v. *infra* 7.2.) contenuta nella finanziaria del 2025. In particolare, l'art. 1, comma 38,



legge n. 207 del 2024 prevede che: *«Le prestazioni di formazione rese ai soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, da enti e società di formazione finanziati attraverso il fondo bilaterale costituito ai sensi dell'articolo 12, comma 4, del citato decreto legislativo n. 276 del 2003 sono imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.»*

7.2. Gli (eventuali) dubbi sul fatto se tale disposizione abbia portata innovativa o integri una norma di interpretazione autentica (come tale, applicabile anche ai periodi d'imposta precedenti alla sua entrata in vigore) sono eliminati dall'inequivoco tenore letterale dell'art. 1, comma 39, legge n. 207 del 2024, secondo il quale: *«In considerazione dell'incertezza interpretativa pregressa, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti in relazione alle prestazioni di cui al comma 38 effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, per i quali non siano intervenuti atti divenuti definitivi. Non si fa luogo a rimborsi d'imposta.»*

Difatti, non solo il riferimento iniziale all'incertezza interpretativa pregressa, ma anche la norma intertemporale che fa salvi i comportamenti dei contribuenti anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 207 del 2024, porta a concludere che il comma 38 *cit.* abbia portata interpretativa e non innovativa.

La precisazione dell'assoggettamento a IVA delle prestazioni formative rese ai soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro ai sensi dell'articolo 4 d.lgs. n. 276 del 2003, da enti e società di formazione finanziati attraverso il fondo bilaterale costituito ai sensi dell'articolo 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003, comporta che tali prestazioni fuoriescano dall'ambito applicativo delle esenzioni scolpite nell'art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972.

7.3. L'art. 1, comma 38, legge n. 207 del 2024 è altresì coerente con il quadro normativo e giurisprudenziale unionale, dove viene in rilievo, sotto il primo profilo, l'art. 132, par. 1, lett. i), Direttiva 2006/112/CE (*hinc*:



Direttiva IVA 2006) e, sotto il secondo profilo la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 28/11/2013 (causa C-319/12, MDDP).

La Corte di giustizia dell'UE ha precisato (§ 25) che: *«i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti da dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA. Pertanto questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al suddetto articolo 132 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti.»*

7.4. Allo stesso tempo è stato affermato che l'obiettivo di tale esenzione è quello di garantire un trattamento più favorevole, in materia di IVA, alle prestazioni connesse all'insegnamento, in modo da facilitare l'accesso a tali prestazioni, evitando l'aumento dei costi che si verificherebbe nel caso del loro assoggettamento all'IVA (§ 26; v. anche CGUE 20/06/2002, Commissione/Germania, C-287/00, § 47).

Nell'ipotesi in cui le prestazioni di formazione e riqualificazione professionale (per limitare l'analisi all'ipotesi che viene in rilievo nel caso di specie) siano svolte da un organismo diverso da un ente pubblico l'esenzione passa dal riconoscimento da parte del singolo Stato membro che tale organismo persegue finalità simili a quelle degli enti pubblici che si occupano di attività formativa, come risulta dal testo dell'art. 132, par. 1, lett. i), Direttiva IVA 2006, secondo il quale l'esenzione dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto riguarda (anche) *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.»*



7.5. La CGUE ha precisato che non osta al riconoscimento dell'esenzione il carattere commerciale dell'attività svolta (CGUE, 28/11/2013, *cit.*, § 27), così come non possono essere esclusi dalla nozione di «*organismo pubblico*» menzionata nell'art. 132, par. 1, lett. i), Direttiva IVA 2006, gli enti privati che perseguono scopi di lucro (CGUE, 28/11/2013, *cit.*, § 28). Viene, quindi, concluso, al § 39, che: «*le disposizioni degli articoli 132, paragrafo 1, lettera i), 133 e 134 della direttiva IVA devono interpretarsi nel senso che non ostano a che i servizi educativi forniti a fini commerciali da organismi non pubblici siano esentati dall'IVA. Tuttavia l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), di tale direttiva osta ad un'esenzione dell'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.*»

A tal proposito la stessa CGUE 28/11/2013 *cit.* rinvia al § 35 della sentenza CGUE 23/05/2005 (causa C-498/03), dove si legge al § 34: «*Secondo un'interpretazione letterale del testo di tali altre versioni dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g), e h), della sesta direttiva, al fine di beneficiare dell'esenzione è infatti sufficiente che ricorrano due requisiti, ossia, da un lato, che si tratti di prestazioni connesse all'assistenza sociale e alla sicurezza sociale, o alla tutela dell'infanzia e della gioventù, e, dall'altro, che le suddette prestazioni siano fornite da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi, dal punto di vista sostanziale, carattere sociale.*» Quanto affermato dalla giurisprudenza europea con riferimento all'art. 13 Direttiva 1977/388/CEE assume rilievo, in ragione della sostanziale corrispondenza della lettera i) dell'art. 13 della Direttiva IVA del 1977 alla lettera i) dell'art. 132 Direttiva IVA 2006, secondo quanto riscontrabile anche alla tavola di concordanza allegata all'ultima direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto.

7.6. La CGUE, 28/11/2013, *cit.*, §§ 37 e 38, ha, infine, precisato che: «*Nei limiti in cui l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA*



non precisa le condizioni o le modalità secondo le quali tali finalità simili possono essere riconosciute, 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. Gli Stati membri dispongono al riguardo di un potere discrezionale (v., in tal senso, citate sentenze Kingscrest Associates e Montecello, punti 49 e 51, nonché Zimmermann, punto 26). Spetta inoltre ai giudici nazionali valutare se gli Stati membri, imponendo simili condizioni, abbiano rispettato i limiti del loro potere discrezionale osservando i principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio di parità di trattamento il quale, in materia di IVA, si traduce nel principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, citate sentenze Kingscrest Associates e Montecello, punto 52, nonché L.u.P., punto 48).»

7.7. La declinazione dei principi di parità di trattamento e di neutralità fiscale con riferimento all'applicabilità (o meno) dell'esenzione prevista dall'art. 132, lett. i), Direttiva IVA 2006 alle prestazioni formative erogate da soggetti aventi natura privatistica ed esercenti attività commerciale si ricava dalla pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea appena richiamata, dove, al § 56, si precisa che:

- un soggetto passivo non può far valere, a norma dell'articolo 168 della direttiva o della disposizione nazionale che traspone quest'ultimo, il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte se, in ragione di un'esenzione prevista dal diritto nazionale in violazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), di tale direttiva, i servizi educativi forniti a valle non sono assoggettati all'IVA;
- tale soggetto passivo può tuttavia invocare l'incompatibilità della suddetta esenzione con l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA affinché quest'ultima non sia applicata quando, pur tenendo conto del potere discrezionale accordato dalla disposizione in parola agli Stati membri, il suddetto soggetto passivo non può oggettivamente considerarsi come un organismo avente finalità simili



a quelle di enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione, ai sensi della suddetta disposizione, il che spetta al giudice nazionale verificare, e, in quest'ultima ipotesi, i servizi educativi forniti dal suddetto soggetto passivo saranno assoggettati all'IVA e quest'ultimo potrà dunque fruire del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte.

7.8. Dalla norma unionale (art. 132, lett. i), Direttiva IVA – così come interpretata dalla CGUE - emerge, quindi, che il riconoscimento del perseguimento, da parte di organismi diversi dagli enti pubblici, di *finalità simili* è rimesso al diritto nazionale. Nondimeno, spetta ai giudici nazionali verificare se la discrezionalità dei singoli Stati membri, nel porre condizioni e modalità per il riconoscimento (e non per il mancato riconoscimento) necessario per l'esenzione prevista nell'art. 132, comma 1, lett. i), Direttiva IVA 2006, sia stata esercitata nel rispetto dei principi di neutralità fiscale e di parità di trattamento.

7.9. Proprio il principio appena evocato finisce per costituire un limite alla discrezionalità del singolo Stato membro nel plasmare il requisito soggettivo necessario per l'esenzione prevista nell'art. 132, lett. i), Direttiva IVA: il riconoscimento (del perseguimento di finalità simili a quelle degli enti di diritto pubblico) non può essere fatto nei confronti di un soggetto che non possa *oggettivamente considerarsi come un organismo avente finalità simili a quelle di enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione* (CGUE, 28/11/2013, § 56).

La previsione, ad opera dell'art. 1, comma 38, legge n. 207 del 2024, dell'imponibilità, ai fini IVA, delle prestazioni di formazione rese ai soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro ai sensi dell'articolo 4 d.lgs. n. 276 del 2003, da enti e società di formazione finanziati attraverso il fondo bilaterale costituito ai sensi dell'articolo 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003 è, pertanto, pienamente coerente con la norma unionale (art. 132, lett. i, Direttiva IVA del 2006), così come interpretata dalla CGUE. Gli enti e le società di formazione che erogano prestazioni formative (nella specie



...) non possono, infatti, essere considerate, oggettivamente, come organismi aventi finalità simili a quelle di enti di diritto pubblico avente scopo di istruzione, nonostante l'accesso a finanziamenti attraverso il fondo gestito da Quest'ultimo costituisce, infatti, un soggetto giuridico di natura associativa ex art. 36 c.c. e dotato di personalità giuridica (art. 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003) che gestisce i contributi versati dalle agenzie di formazione e lavoro (come l'odierna parte ricorrente) ai sensi dell'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 276 del 2003 e destinati (anche) alla formazione e riqualificazione professionale dei lavoratori.

I compiti del Ministero del Lavoro sono di due tipi e sono disciplinati dall'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 276 del 2003.

Il primo riguarda l'autorizzazione rilasciata ai fini dell'attivazione del fondo, che richiede la verifica preventiva della congruità, rispetto alle finalità istituzionali, dei criteri di gestione e delle strutture di funzionamento del fondo stesso, con particolare riferimento alla sostenibilità finanziaria complessiva del sistema.

Il secondo riguarda l'attività di vigilanza e di approvazione del documento contenente le regole stabilite dal fondo per il versamento dei contributi e per la gestione, il controllo, la rendicontazione e il finanziamento degli interventi di cui ai primi due commi dell'art. 12 d.lgs. n. 276 del 2003.

In sostanza, lo scopo della normativa appena richiamata è funzionale ad assicurare le attività di formazione e riqualificazione dei lavoratori, prevedendo, da un lato, la creazione delle relative risorse finanziarie mediante l'imposizione di contributi alle agenzie per il lavoro (art. 12, comma 1, d.lgs. n. 276 del 2003) e, dall'altro lato, la gestione di tali risorse da parte di fondi (come ...) assoggettati ad attività di vigilanza del Ministero del Lavoro ai fini della corretta gestione e allocazione delle risorse pervenute dai contributi versati dalle agenzie del lavoro.



Le autorizzazioni e la vigilanza svolta dal Ministero del Lavoro sull'attività dei fondi di cui all'art. 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003, per quanto collegata all'attività di formazione svolta dagli enti e società (grazie al meccanismo di finanziamento creato dall'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 276 del 2003) integrano, tuttavia, profili del tutto eterogenei rispetto al riconoscimento, in capo ai soggetti che erogano le prestazioni formative, del perseguimento di finalità simili a quelle proprie degli enti di diritto pubblico aventi scopo di istruzione.

La natura degli enti e delle società (come) che organizzano l'attività di formazione professionale e riqualificazione dei lavoratori non dipende, quindi, dal meccanismo di finanziamento predisposto dall'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 276 del 2003, gestito dai fondi di cui all'art. 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003 e con l'attività di controllo del Ministero del lavoro ai sensi dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 276 del 2003. Si tratta, infatti, di un meccanismo la cui finalità è quella di garantire la formazione e la riqualificazione professionale (individuando le risorse grazie a contributi posti a carico delle agenzie per il lavoro) e di assicurarne la gratuità in favore dei lavoratori che ne sono destinatari, senza che sia alterata, al contempo, la natura (privatistica e affatto assimilabile agli enti pubblici) dei soggetti chiamati ad organizzare ed erogare le prestazioni di formazione per il solo fatto che il loro pagamento è assicurato dal fondo di cui all'art. 12, comma 4, d.lgs. n. 276 del 2003. Ciò è quello che, a ben vedere, è stato chiarito dalla norma di interpretazione autentica nel precisare che le prestazioni erogate dagli enti e dalle società finanziati attraverso il fondo bilaterale costituito ai sensi dell'articolo 12, comma 4, del citato decreto legislativo n. 276 del 2003 sono imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

8. Nel caso di specie la sentenza impugnata non è conforme all'art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633 del 1972, alla luce della norma di



interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 38, legge n. 207 del 2024, con la conseguenza che i primi quattro motivi di ricorso sono fondati.

9. Con il quinto motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'eventuale natura esente delle operazioni oggetto del giudizio comporti l'indetraibilità dell'iva versata dalla società al proprio fornitore.

9.1. Con tale motivo la sentenza impugnata viene censurata per aver ommesso di applicare l'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997, che avrebbe dovuto portare i giudici a confermare la detraibilità dell'IVA in capo alla società cessionaria odierna ricorrente, nonostante l'eventuale natura esente delle prestazioni di servizi ricevute.

10. Con il sesto motivo è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19, comma 1, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'eventuale natura esente delle operazioni oggetto del giudizio comporti l'indetraibilità dell'IVA versata dalla società al proprio fornitore.

10.1. Con tale motivo la sentenza impugnata viene censurata per aver fatto dipendere dall'asserita natura esente delle operazioni tra e l'indetraibilità dell'IVA, in violazione dell'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972, che riconosce al cessionario che riceva una prestazione trattata dal cedente come imponibile il diritto alla detrazione dell'IVA, pena la compromissione del principio di neutralità dell'IVA.

11. Con il settimo motivo, in via subordinata, è stata chiesto di rinviare, ai sensi dell'art. 267 TFUE, gli atti alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ponendo il seguente quesito: *«Dica codesta Ecc.ma Corte di Giustizia dell'Unione Europea se l'art. 132, par. 1, lettera i), Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, osta alla prassi dell'Agenzia delle*



Entrate per effetto della quale la regola di esenzione dettata dall'art. 10, comma 1, n. 20), D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale "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 [...]", è applicata in una situazione ove (i) non sussiste in capo ad alcuna articolazione della pubblica amministrazione un potere di controllo sul contenuto dell'offerta informativa e, in particolare, dei singoli corsi forniti; (ii) i servizi di formazione sono finanziati da un'associazione di diritto privato () mediante la raccolta di contribuzioni corrisposte dai soggetti iscritti, in modo da assicurare che i servizi di formazione da questi forniti siano erogati ai consumatori finali a titolo gratuito; (iii) i soggetti che ergono i servizi di formazione considerati esenti dalla prassi amministrativa in oggetto sono società privata che perseguono esclusivamente lo scopo di lucro.»

12. Il quinto, il sesto motivo e il settimo motivo sono da considerare assorbiti, alla luce della decisione assunta sui primi quattro motivi di ricorso.

13. Con l'unico motivo di ricorso incidentale è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. (Insussistenza delle obiettive condizioni di incertezza).

13.1. Con tale motivo la ricorrente incidentale lamenta come l'esimente non possa trovare applicazione nel caso in esame, ove non risulta complessità normativa, né pluralità di interventi legislativi o interpretativi, tali da giustificare condizioni di incertezza sulla portata o sull'ambito di applicazione delle norme tributarie, invero di chiara lettura.

13.2. Il ricorso incidentale – per quanto l'art. 1, comma 39, legge n. 207 del 2024, faccia riferimento all'*incertezza interpretativa pregressa*, facendo salvi i comportamenti adottati dai contribuenti in relazione alle prestazioni di cui al comma 38 effettuate anteriormente alla data della sua



entrata in vigore – è, comunque, assorbito, considerate le ragioni dell'accoglimento del ricorso principale.

14. In conclusione, devono essere accolti i primi quattro motivi di ricorso principale, assorbiti gli altri; il ricorso incidentale è assorbito.

15. La sentenza impugnata deve essere cassata e, decidendo nel merito, deve essere annullato l'atto impositivo impugnato.

16. Le spese di lite devono essere compensate per l'intero giudizio, stante la sopravvenienza della norma di interpretazione autentica e le incertezze interpretative evidenziate dallo stesso legislatore.

P.Q.M.

la Corte accoglie i primi quattro motivi di ricorso principale, assorbiti gli altri motivi; dichiara assorbito il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, annulla l'atto impositivo impugnato; dispone la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 29/04/2026.

La Presidente
Angelina-Maria Perrino

