

01.418

Iniziativa parlamentare
Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto.
Esoneri fiscali nell'ambito della formazione (CET-N)

Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi
del Consiglio nazionale

del 26 marzo 2001

Onorevoli presidenti e consiglieri,

Conformemente all'articolo 21^{quater} capoverso 3 della legge sui rapporti fra i Consigli (LRC) vi sottoponiamo il presente rapporto, che trasmettiamo nel contempo al Consiglio federale per parere.

La Commissione propone all'unanimità (19 voti contro 0) di approvare il progetto di modifica di legge allegato.

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

26 marzo 2001

In nome della Commissione:
Il presidente, Rudolf Strahm

Rapporto

1 Genesi

Il 6 ottobre 2000 il consigliere nazionale Tschäppät ha deposto, sotto forma di progetto elaborato, un'iniziativa parlamentare (00.452) concernente una modifica dell'articolo 18 numero 11 della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20): l'iniziativa chiedeva di includere nell'elenco delle operazioni escluse dall'imposta sul valore aggiunto (IVA), oltre alle operazioni nell'ambito della formazione, anche le operazioni realizzate con esami, sia ch'essi siano organizzati dai responsabili della formazione, da terzi o da qualsiasi altra persona agente su mandato di terzi, nonché le prestazioni di servizi di tipo organizzativo direttamente connesse con le prestazioni in ambito formativo.

Il 22 gennaio 2001 la Commissione dell'economia e dei tributi (CET) del Consiglio nazionale ha esaminato l'iniziativa Tschäppät, incaricando l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) di elaborare un rapporto complementare su singoli aspetti del disegno, segnatamente sul problema della definizione delle prestazioni interessate dalle nuove disposizioni. Il 26 marzo 2001 la CET ha approvato con 19 voti contro 0 il disegno di legge allegato al rapporto dell'AFC, decidendo nel contempo, alla luce del forte appoggio al disegno, di depositare un'iniziativa a proprio nome. In seguito a questa decisione, il consigliere nazionale Tschäppät ha ritirato la sua iniziativa parlamentare.

2 Grandi linee del progetto

2.1 Necessità di intervento

Il settore della formazione comprende numerose organizzazioni (autorità pubbliche, associazioni professionali e economiche, ecc.), le quali a seconda delle necessità collaborano nell'offerta di servizi, segnatamente nell'ambito della formazione in tirocinio o in scuole professionali e in larga misura nell'ambito del perfezionamento professionale. In particolare, i responsabili di una formazione sovente collaborano nell'organizzazione di esami, soprattutto di esami professionali, affidandone la realizzazione pratica a una delle associazioni professionali per conto delle altre oppure facendo ricorso a terzi per questo scopo. Ora, l'applicazione dell'IVA a questo tipo di prestazione di natura organizzativa comporterebbe un aumento dei costi globali della formazione e inibirebbe la collaborazione nell'ambito dell'educazione, ostacolando proprio quelle forme positive di collaborazione che permettono ad esempio la pubblicazione comune dei concorsi di esame, la loro organizzazione comune e la delega delle relative incombenze amministrative (lavori di segretariato, fatturazione, ecc.) ad uno degli organizzatori per conto degli altri. Queste prestazioni hanno un legame diretto con l'esame e di conseguenza con la formazione stessa: la CET auspica pertanto che siano escluse dall'imposizione.

L'AFC ha sinora seguito un'interpretazione restrittiva delle disposizioni sugli esoneri fiscali nell'ambito della formazione, disciplinate dall'articolo 14 numero 9 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA),

in vigore fino al 31 dicembre 2000. Secondo quest'interpretazione solo le tasse d'esame esplicitamente incluse nel prezzo della formazione e quelle riscosse per esami svolti come atto sovrano erano escluse dall'imposta. Con questo approccio l'AFC non ha però, agli occhi della CET, tenuto conto della prassi secondo cui gli esami sono parte integrante di una formazione.

Dal 1° gennaio 2001 le cifre d'affari realizzate in relazione con esami sono assimilate in maniera generale alle operazioni nell'ambito della formazione e quindi escluse dall'IVA (opuscolo «Istruzione e ricerca», n. 19, settembre 2000, cap. 3.8).

La CET ritiene inoltre che anche altre forme di collaborazione tra organismi di formazione privati e enti pubblici di formazione professionale debbano essere esonerate dall'IVA e propone quindi di applicare in maniera generale, nell'ambito della formazione, il principio dell'esonero dall'imposta a ogni prestazione che presenta un legame diretto con la formazione, il perfezionamento o la riqualificazione professionali.

Concretamente la CET considera necessario escludere dal campo dell'IVA sia gli esami sia le prestazioni di servizi di natura organizzativa necessariamente legate a una prestazione in ambito formativo. Agli occhi della Commissione in questo punto la proposta modifica di legge si limita d'altronde a precisare e rendere esplicita l'intenzione iniziale del legislatore.

La Commissione ha esaminato pure altre attività legate all'ambito della formazione, in particolare della formazione professionale, che richiedono forme di organizzazione particolari e per le quali si pone la problematica dell'esclusione dall'IVA. Come confermato alla Commissione dall'AFC, per i motivi illustrati qui appresso queste attività sono già escluse dall'IVA in base alla legislazione in vigore.

2.1.1 Trattamento fiscale di altre forme di collaborazione nell'ambito della formazione

Presentazione delle professioni

Apposite manifestazioni sono svolte per informare gli apprendisti in merito alle numerose professioni che richiedono un tirocinio. Spesso i Cantoni affidano l'organizzazione di queste manifestazioni a un'istituzione: in questi casi le ditte e le associazioni professionali ed economiche attive nel campo della formazione professionale si presentano ai giovani per il tramite di un'istituzione unica, responsabile dell'organizzazione e dell'infrastruttura tecnica e personale necessarie, che a questo scopo riceve contributi dal Cantone interessato.

Questi contributi non sottostanno all'IVA, essendo considerati sussidi in virtù dell'articolo 33 capoverso 6 lettera b LIVA: l'istituzione non fornisce una prestazione di servizio determinata in cambio del contributo ottenuto ma riceve dal Cantone un mandato di prestazione in base a cui organizza una manifestazione di presentazione delle professioni; con i contributi in questione il Cantone interessato appoggia quindi quest'attività.

Incoraggiamento della creazione di posti di tirocinio

Per appoggiare la creazione di posti di tirocinio i Cantoni concludono talvolta accordi con istituzioni attive nell'ambito della formazione professionale, accordi in base a

cui una persona è incaricata di occuparsi specificamente dell'incoraggiamento della creazione di posti di tirocinio (ad es. la ricerca di nuove ditte disposte a formare apprendisti, l'appoggio e la consulenza dei nuovi maestri di tirocinio, l'appoggio a nuove forme di formazione come la creazione di reti di formazione). Il Cantone versa quindi contributi all'istituzione incaricata.

Come nel caso delle manifestazioni di cui sopra, anche questo contributo è considerato sussidio legato a un mandato di prestazione nell'ambito descritto: in quanto sussidi e non remunerazione, i contributi non sono sottoposti all'IVA.

Reti di formazione

Le imprese di piccole dimensioni, tipicamente le PMI, spesso si uniscono in una rete di formazione nell'intento di offrire una formazione completa agli apprendisti. In questi casi, un'istituzione determinata agisce come maestro di tirocinio in rappresentanza delle aziende partecipanti alla rete e si occupa della gestione amministrativa della stessa. Gli apprendisti sono formati in diverse aziende secondo un principio di rotazione. L'istituzione che si occupa della gestione fattura quindi i costi della rete alle singole imprese proporzionalmente alla loro partecipazione; vi rientrano pure i costi del personale e quelli organizzativi.

Le prestazioni che l'istituzione responsabile della rete di formazione fornisce alle imprese contro fatturazione proporzionale dei costi rappresentano prestazioni nell'ambito della formazione escluse dall'IVA ai sensi dell'articolo 18 numero 11 LIVA. Conformemente alla prassi seguita nell'interpretazione di questa disposizione normativa, questo tipo di prestazioni non equivale quindi alla messa a disposizione, imponibile, di personale (apprendisti).

Corsi d'introduzione

Conformemente all'articolo 16 della legge sulla formazione professionale (LFPr; RS 412.10) le associazioni professionali organizzano, nel quadro del tirocinio, corsi d'introduzione intesi a conferire conoscenze di base. Secondo l'articolo 4 LFPr, questi corsi sono organizzati in collaborazione con i Cantoni. I responsabili dei corsi fatturano ai maestri di tirocinio i costi dei propri contributi al corso.

I corsi d'introduzione sono inclusi nelle prestazioni esonerate secondo l'articolo 18 numero 11 LIVA essendo considerati «pacchetto di corsi» conformemente alle definizioni dell'opuscolo n. 19 dell'AFC, «Istruzione e ricerca»; il pacchetto comprende le prestazioni degli istruttori e dei conferenzieri nonché il necessario onere amministrativo.

2.2 Proposta della Commissione

La CET propone di ristrutturare e completare l'elenco delle operazioni escluse dall'IVA di cui all'articolo 18 numero 11 LIVA.

L'IVA non deve essere prelevata su prestazioni nell'ambito della formazione, incluso l'insegnamento finalizzato a ogni tipo di formazione, perfezionamento o riqualificazione professionali, offerto da scuole pubbliche o private. Sono pure da escludere dal campo d'applicazione dell'imposta le attività svolte da conferenzieri per corsi,

3.2

Commento del disciplinamento legale proposto

Il nuovo numero 11 dell'articolo 18 LIVA prevede come sinora l'esclusione dall'IVA delle operazioni realizzate nell'ambito dell'educazione dell'infanzia e della gioventù, dell'insegnamento, della formazione, del perfezionamento e della riqualificazione professionale, compreso l'insegnamento impartito da insegnanti privati e scuole private, inoltre l'esenzione delle operazioni nell'ambito di corsi, conferenze e altre manifestazioni di natura scientifica o istruttiva nonché nell'ambito delle attività di conferenziere, indipendentemente dal fatto che l'onorario sia versato al conferenziere o al suo datore di lavoro. Un'innovazione è costituita dal fatto che il disegno prevede di includere nell'elenco delle eccezioni di questo numero determinate operazioni realizzate in relazione con esami svolti nell'ambito della formazione.

Già nella sua versione vigente il numero 11 dell'articolo 18 ha un contenuto assai vasto: risulterebbe del tutto illeggibile con l'aggiunta delle nuove disposizioni proposte. Per motivi di chiarezza il testo del numero in questione riceverà quindi una nuova struttura comprendente una suddivisione in lettere, in cui le lettere a e b del nuovo testo corrispondono al contenuto del vigente numero 11.

Il principio della generalità dell'imposizione ricordato al numero 3.1 impone di limitare rigorosamente le eccezioni all'imposta: si tratta quindi di circoscrivere la portata delle eccezioni proposte, sia dal punto di vista oggettivo che soggettivo, secondo le considerazioni riportate qui appresso.

3.2.1

Limitazione oggettiva

Dal profilo oggettivo il nuovo testo dell'articolo 18 numero 11 LIVA estende l'eccezione all'IVA unicamente nell'ambito degli esami nel settore della formazione (nuova lett. c): in questo ambito la prevista eccezione corrisponde alla prassi già adottata dall'AFC a partire dal 1° gennaio 2001, secondo cui non si distingue più tra il caso in cui le tasse d'esame sono incluse nella tariffa della formazione e quello in cui sono fatturate separatamente. La proposta estensione delle eccezioni include inoltre cosiddette operazioni preventive, nella misura in cui abbiano un legame diretto con l'insegnamento, un corso o un esame: vi si annoverano l'organizzazione di esami o l'affidamento a terzi dei lavori di segretariato necessari per la loro organizzazione (nuove lett. d e e).

3.2.2

Limitazione soggettiva

Dal profilo soggettivo la nuova lettera d del numero 11 include, oltre alle prestazioni fornite dall'istituzione stessa nell'ambito della formazione e degli esami, pure le prestazioni fornite all'istituzione (ad es. a una società semplice) da quelle persone fisiche o giuridiche che la costituiscono. Se ad esempio un'istituzione, composta sotto forma di società semplice da più associazioni dell'economia, organizza esami professionali, oltre alle tasse d'esame in virtù della lettera c sono pure escluse dall'IVA, in virtù della lettera d, le prestazioni fornite all'istituzione dalle singole associazioni membri della stessa, segnatamente pubblicazione del concorso, lavori di segretariato e di fatturazione.

La nuova lettera e del numero 11 si riferisce a un caso simile a quello previsto dalla lettera d che, non potendo essere incluso in quella sede, deve essere menzionato separatamente. Si tratta dei casi in cui enti della Confederazione, dei Cantoni o dei Comuni collaborano con associazioni di diritto privato fornendo prestazioni di formazione, gratuite o a pagamento, o organizzando esami, senza poter però partecipare, per motivi di ordine giuridico, a un'istituzione come la società semplice di diritto privato: anche in questi casi le prestazioni di servizi di natura organizzativa menzionate alla lettera d sono escluse dall'IVA.

4 Ripercussioni finanziarie

Secondo le stime dell'AFC il nuovo testo dell'articolo 18 numero 11 LIVA comporterà perdite annuali dell'ordine di grandezza da 2 a 3 milioni di franchi, di cui circa $\frac{4}{5}$ riconducibili alla disposizione della nuova lettera d e circa $\frac{1}{5}$ alla nuova lettera e. La disposizione della lettera c (esenzione dall'IVA degli esami) non ha conseguenze finanziarie in quanto corrisponde alla prassi già adottata dall'AFC a partire dal 1° gennaio 2001.

Si tratta di importi relativamente esigui e accettabili tenuto conto del fatto che ridurranno il carico fiscale sul settore della formazione, contribuendo quindi a rendere quest'ultima meno onerosa e ad aumentarne l'attrattiva.

5 Rapporto con il diritto europeo

Secondo la Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1 segg.) di massima sono imponibili tutte le operazioni. All'articolo 13 parte A paragrafo 1 lettera i) la direttiva dispone che sono esenti dall'IVA l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionali nonché le prestazioni di servizi e la fornitura di beni ad essi strettamente legati, effettuati da organismi di diritto pubblico incaricati di tali mansioni oppure da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro in quanto aventi finalità simili.

Affinché l'attività sia esente dall'IVA è quindi richiesto un legame stretto con l'insegnamento scolastico o universitario, con la formazione, il perfezionamento o la riqualificazione professionali rispettivamente è necessario che i servizi o i beni siano forniti da un ente di diritto pubblico incaricato di tali mansioni oppure da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro in quanto aventi finalità simili. Il testo proposto dell'articolo 18 numero 11 deroga al citato articolo della direttiva CEE nella misura in cui prevede l'esenzione dall'IVA pure per le operazioni preventive fornite a talune istituzioni attive nell'ambito della formazione (ad es. organizzazione degli esami o lavori di segretariato in concomitanza con esami).

Conformemente all'articolo 4 paragrafo 5 della citata direttiva CEE gli esami in quanto tali sono esenti dall'IVA se si tratta di attività svolte nell'esercizio del potere pubblico. La prassi adottata in relazione con l'ordinanza sull'IVA (OIVA) del

