

IVA

Ai fini Iva, la formazione e l'insegnamento "a distanza" sono servizi di e-commerce

di **Marco Peirola**

Fino a tutto il 2009, per le **prestazioni didattiche** valeva il **criterio dell'esecuzione**, per cui le stesse si consideravano effettuate nel luogo della loro materiale esecuzione. Le **prestazioni di formazione e di aggiornamento del personale**, invece, erano considerate un "di cui" delle prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale e, quindi, di regola, territorialmente rilevanti in Italia se rese ad un committente italiano, soggetto passivo.

A partire dal 2010, a seguito delle novità introdotte dalla Direttiva n. 2008/9/CE, recepite dal DLgs. n. 18/2010, le **prestazioni didattiche** hanno mantenuto la **stessa regola territoriale**, fondata sul luogo di esecuzione, mentre per le **prestazioni di formazione e di aggiornamento professionale** si è posto il problema se le stesse siano riconducibili a quelle "generiche", soggette a tassazione nel Paese del prestatore o in quello del committente a seconda che la prestazione sia, rispettivamente, "B2C" o "B2B".

L'Agenzia delle Entrate, in un primo tempo, le aveva qualificate come "generiche" ([circolari n. 58 del 31 dicembre 2009](#) e [n.36 del 21 giugno 2010](#)), indipendentemente dallo status del destinatario (soggetto IVA o meno). Con la successiva risoluzione n. 44 del 7 maggio 2012, invece, le prestazioni in esame sono state classificate nella categoria delle **prestazioni didattiche**, in conformità all'**art. 44 del Reg. UE n. 282/2011**, con la conseguenza che anche per i servizi di formazione e aggiornamento professionale deve applicarsi il criterio di collegamento territoriale previsto dall'**art. 7-quinquies del D.P.R. n. 633/1972**, basato sul **luogo di esecuzione**. Dato, tuttavia, che tale disposizione si applica **nei soli rapporti "B2C"**, quando il destinatario è un soggetto passivo che agisce come tale, il luogo impositivo coincide con il Paese in cui il medesimo è stabilito, in applicazione della **regola generale** di cui all'**art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972**.

Di particolare interesse è la disciplina dei servizi di formazione e di insegnamento resi **"a distanza"**, cioè via web.

Ipotizzando un **corso di fotografia** reso da un soggetto IVA italiano a favore di **committenti "privati"**, si pone il problema di capire la natura di tale prestazione, che potrebbe essere – per quanto detto – didattica, ma anche **"elettronica"**. In quest'ultimo caso, infatti, se il committente è **comunitario**, la prestazione si considera "generica" ed è **imponibile in Italia**; se, invece, il committente è **extracomunitario**, la prestazione **non è territorialmente rilevante** in

Italia ai sensi dell'**art. 7-septies del D.P.R. n. 633/1972**.

L'art. 58 della Direttiva n. 2006/112/CE (per i rapporti "B2C") e l'art. 59 (per i rapporti "B2B") fanno riferimento ai **"servizi prestati per via elettronica"**, in particolare quelli di cui all'allegato II".

Il punto 5 dell'allegato II richiama la "fornitura di **prestazioni di insegnamento a distanza**", il cui contenuto deve essere individuato alla luce delle disposizioni interpretative del Reg. UE n. 282/2011.

Fermo restando che i servizi prestati tramite mezzi elettronici "comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione **essenzialmente automatizzata**, corredata di un **intervento umano minimo e impossibile da garantire** in assenza della tecnologia dell'informazione" (art. 7 del Regolamento), l'**allegato I al Regolamento** precisa che rientrano tra le **"prestazioni di insegnamento a distanza"**:

- **tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato** che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente;
- libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

In definitiva, nel caso esaminato, il prestatore italiano deve applicare l'IVA – in base all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 – se il committente "privato" è stabilito in altro Paese UE; in tale ipotesi, l'**aliquota** con la quale calcolare l'imposta è quella ordinaria (attualmente pari al **22%**), posto che l'art. 98 della Direttiva n. 2006/112/CE vieta agli Stati membri di applicare le aliquote ridotte ai servizi forniti per via elettronica. Lo stesso servizio reso al committente "privato" extracomunitario è, invece, escluso da imposta in Italia ai sensi dell'art. 7-septies dello stesso decreto.