

## IVA

### **Formazione online: Iva sempre nel Paese del cliente**

di Francesco Zuech

Seminario di specializzazione

## LE REGOLE DI TERRITORIALITÀ DELL'IVA

[Scopri di più >](#)

Con la [risposta d'interpello n. 409 del 04.08.2022](#), anticipando l'applicazione delle novità introdotte (non ancora formalmente recepite) dalla **Direttiva 2022/542/UE** (articolo 1 nn. 1,2 e 3), l'Agenzia delle entrate ha **risolto uno dei dubbi che (da sempre) turbavano il corretto inquadramento territoriale Iva** dei servizi di **formazione** (corsi) tenuti *online* (webinar) per il caso (oggi diffuso) in cui il discente può anche **interagire** con il docente durante l'evento. Vediamo perché.

#### Il caso

La questione è stata posta all'attenzione dell'AdE da una **società residente specializzata in servizi formativi con riferimento ai propri corsi erogati "on line"** attraverso piattaforme come Zoom, Adobe Connect o simili che consentono l'interazione tra docenti e discenti attraverso la piattaforma medesima.

Il funzionamento può essere così riassunto:

- i **docenti** coinvolti **prestano il loro servizio dal proprio ufficio** o abitazione **in paesi UE ed extra-UE** (ma la questione non cambierebbe se fossero in Italia, *nda*);
- i **partecipanti** possono essere sia consumatori finali che soggetti passivi, residenti in paesi UE ed extra-UE, e **possono interagire con i docenti** durante le lezioni (i.e scambio di messaggi).

I dubbi riguardavano non tanto l'individuazione del criterio di **collegamento territoriale** dei servizi resi dai docenti alla società organizzatrice (da ricondurre - dal 2011 - alla regola generale B2B e non più all'articolo 7-*quinquies*) quanto **quello dei corrispettivi da quest'ultima addebitati ai discenti** (B2B e B2C) per la partecipazione.

Per quest'ultimi la soluzione potrebbe infatti ondeggiare: dalla disciplina dei **servizi educativi territoriali nel luogo di esecuzione/accesso** ([articolo 53](#) e [54](#) § 1 della Direttiva 2006/112/CE corrispondente all'[articolo 7-quinquies D.P.R. 633/1972](#)), con il **problema di individuare dove si possa considerare effettuato un evento ad accesso virtuale** (la società organizzatrice proponeva la propria sede); alla disciplina dei servizi elettronici che, nel B2C, sono invece territoriali nel Paese del committente (articolo 58 direttiva; articolo 7-octies nella norma domestica) con le difficoltà di dover assolvere l'Iva in altro Stato membro per i discenti privati comunitari.

## L'analisi

Va osservato innanzitutto che i corsi erogati *online* attraverso piattaforme che consentono l'interazione tra docenti e discenti:

1. non rappresentano “**servizi prestati tramite mezzi elettronici**” ai sensi della direttiva Iva; l’articolo 7 del Regolamento UE n. 282/2011, al § 3, lettera j) precisa infatti che non rientrano fra i suddetti “*i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto*” così come (allegato I n. 5/a Regolamento, *cit.*) “*quando Internet o una rete elettronica vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente*” (opposto il discorso invece – vedi allegato I, – “*per tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzate che funzionano attraverso internet ... la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali*” ovvero l’*e-learning* senza interazione docente-discente);
2. non rappresentano nemmeno **servizi di accesso** alle attività culturali/educative di cui all’articolo 7-quinquies (lettera b), nel B2B, e lettera a) nel B2C) **territoriali nel luogo di “effettivo svolgimento”**, ancorché l’articolo 32 del Regolamento n. 282 citi espressamente fra i diritti di accesso alle manifestazioni educative e scientifiche *de quo* anche le “conferenze e i seminari”; osserva infatti l’Agenzia, richiamando la giurisprudenza comunitaria, che nell’ambio dei suddetti servizi di accesso “*la caratteristica essenziale della prestazione resa consiste nel dare accesso alla manifestazione stessa al fine di rendere possibile la partecipazione*”, il che rappresenta (diritto di accesso e diritto di partecipare al seminario) una sola **prestazione economica inscindibile i cui elementi essenziali sono rappresentati “dal contributo del docente, dalla contemporanea presenza di docenti e partecipanti nello stesso luogo e dai servizi accessori consumati”**. Il tutto in **stretto collegamento fisico con il luogo di svolgimento** della manifestazione che non sussiste (questo il punto rilevante) nel caso dei corsi in analisi erogati in modalità virtuale “*mancando un luogo fisicamente e univocamente individuabile come luogo di materiale svolgimento di detti corsi*”.

## La soluzione nel B2B

Ciò premesso (a prescindere – aggiungiamo noi – dalle novità della Direttiva indicata in premessa e comunque a maggior ragione) **l'Agenzia condivide la soluzione prospettata dall'istante secondo cui i corsi "on line" a favore di committenti soggetti passivi (B2B) configurano servizi educativi non riconducibili ai servizi di accesso di cui all'articolo 7-quinquies lettera b)** ma servizi riconducibili alla regola generale di cui all'**articolo 7-ter, comma 1/a** con la conseguenza quindi che:

- (i) se il **committente è residente**, la società addebiterà l'Iva in rivalsa (salve le ipotesi in cui non sia praticabile l'esenzione prevista dall'articolo 10 n.20);
- (ii) se il **committente è stabilito** in altro Stato membro fatturerà in "inversione contabile" come previsto dall'articolo 21 comma 6-bis lettera a), con tanto di esterometro (se non già FE con N2.1) ed Intrastat servizi;
- (iii) se il **committente è stabilito extra UE** fatturerà come operazione non soggetta come previsto dall'articolo 21 comma 6-bis lettera b) con tanto di esterometro (se non già FE con N2.1).

Per completezza giova osservare:

- che esattamente analogo a quello illustrato rimane, nel B2B, **l'inquadramento territoriale degli addebiti ai committenti** anche laddove il corso sia **virtuale tout court** (ovvero non preveda l'interazione con il docente) giacché la disciplina speciale dei servizi elettronici coinvolge solo i servizi B2C e non quelli B2B che rimangono quindi ancorati alla citata regola generale;
- l'impostazione cambia, invece, per i **corsi in presenza fisica dove rileva il luogo di effettivo svolgimento/accesso** (articolo 7-quinquies lettera b) con assoggettamento ad Iva nazionale laddove sia svolto in Italia e **obbligo di assolvimento dell'Iva in altro Stato membro** (previa identificazione in loco) se svolto in altri paesi dell'Unione.

## La soluzione nel B2C e la novità della Direttiva

Anche in tal caso è confermato (per i motivi retro indicati) che **non trova applicazione la disciplina dei servizi elettronici B2C né quella dei servizi di accesso** con il problema, comunque, di individuare ove sia corretto considerare **territoriali** i corsi on line considerato che i consumatori finali sono stabiliti in Paesi diversi.

La società istante proponeva di considerare come **luogo di materiale "svolgimento"** (criterio comunque previsto nel B2C per tutti i servizi dell'articolo 7-quinquies e non solo per quelli di accesso) il **luogo di stabilimento della Società stessa** in quanto organizzatrice che concede

l'accesso alla piattaforma di condivisione video (ciò in analogia con le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nella sentenza relativa alla causa Geelen C-568/17 relativa a servizi di intrattenimento resi *online* in ambito B2C).

L'Agenzia ha invece bocciato tale prospettazione (che per inciso avrebbe, nel caso specifico, portato all'assoggettamento ad Iva italiana di tutti corsi on line resi nel B2C) richiamando:

1. alcune linee guida (ad ampia maggioranza) del Comitato Iva (riunione n. 118 del 19 aprile 2021, introdotta dal WP n. 1013 del 22 marzo 2021) secondo cui **quando contenuti streaming o virtuali vengono resi da un soggetto (TP1) e il contenuto è fornito da un altro soggetto (TP2), il luogo in cui tali eventi/attività virtuali hanno effettivamente luogo è da ritenersi “il luogo in cui il cliente è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o risiede abitualmente”** (determinabile in base agli articoli 23, 24, nonché le presunzioni e prove degli articoli 24-bis, 24-ter, 24-quinquies, 24 *septies* del Regolamento n. 282);
2. a sostegno di dette linee guida, le **novità della Direttiva n. 542** indicata in premessa secondo cui (a seguito della riformulazione degli articoli 53 e 54 § 1 della Direttiva 2006/112/CE che – per inciso - dovrà essere adottata dagli Stati entro il 31.12.2024) il criterio di collegamento territoriale previsto per le prestazioni di accesso nel luogo della manifestazione **non trova applicazione “se la presenza è virtuale”**, con la precisazione che nei rapporti B2C (articolo 54 § 1, cit.) detto luogo va per l'appunto individuato in quello **“in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilità oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale”**.

Seguendo tali indicazioni deriva quindi che:

- **se il committente è residente**, la società istante addebiterà l'Iva in rivalsa (salve le ipotesi in cui non sia praticabile l'esenzione prevista dall'articolo n.10 n. 20);
- **se il committente è stabilito in altro Stato membro l'Iva dovrà essere assolta nello Stato membro del consumatore** previa identificazione *in loco* oppure (anche se la risposta non lo esplicita) attraverso l'adesione allo sportello OSS; anche se – come detto - non si tratta dei servizi TTE di cui all'articolo 7-*octies* va infatti osservato che dal 01.07.2021 l'adesione a detto sportello è comunque **ammessa** anche per tutti gli altri servizi B2C che risultano territoriali in altro Stato membro (cfr. Note esplicative Commissione europea del settembre 2020 § 3.1 e § 3.2.2 nonché [articolo 74-\*sexies\*, comma 1, D.P.R. 633/1972](#)) fermo restando **l'esonero dall'obbligo di fatturazione in Italia** e i dubbi (a giudizio di chi scrive) irrisolti dalla [circolare 26/E/2022](#) sull'obbligo o meno dell'esterometro;
- **se il committente è stabilito extra UE fatturerà come operazione non soggetta**, come previsto dall'articolo 21 comma 6-bis lettera a) con tanto di esterometro (se non già FE con N2.1).

## Conclusioni

A prescindere quindi dal fatto che la formazione *on line* (cioè in **luogo virtuale**) avvenga **con interazione** (non servizio elettronico) o **senza interazione** (servizio elettronico) **l'Iva per il corrispettivo di accesso al corso è sempre dovuta nel Paese di residenza/stabilimento del committente** sulla base delle regole speciali (vecchie e nuove) nel caso di committente privato; **vale invece sempre la regola generale del Paese del committente nel B2B.**

Diverso, invece, l'inquadramento nel caso di corrispettivo per l'accesso in **presenza fisica**; in tal caso la territorialità va infatti ricondotta al Paese di svolgimento della manifestazione/evento tanto nel B2C che nel B2B ([articolo 7-quinquies D.P.R. 633/1972](#)).

\*\*\*\*\*

Tenendo conto dei diversi ruoli del fornitore e del committente a seconda che l'operazione sia B2B o B2C l'inquadramento (anche in termini di adempimenti) può essere quindi così riassunto.

Caso	Territorialità	Adempimento
1) Docenza addebitata all'organizzatore - <b>B2B</b>	Territorialità nel Paese del committente soggetto passivo (articolo 7-ter committente IT (che integra fattura co.1/a D.P.R. 633/1972; articolo 44 Direttiva 2006/112/CE)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Iva addebitata in rivalsa da docente IT al committente IT</li> <li>Reverse charge da docente UE a passivo (articolo 7-ter committente IT (che integra fattura co.1/a D.P.R. 633/1972; articolo 44 Direttiva 2006/112/CE)</li> <li>Autofattura articolo 17, comma 2 committente IT se docente extra UE</li> </ul>
2a) Corrispettivo per la partecipazione discente ad evento <i>online con interazione</i> - committente soggetto passivo - <b>B2B</b>	Come sopra	Come caso 1 con riguardo al corrispettivo addebitato dal fornitore (organizzatore) al committente
3a) Corrispettivo per accesso ad un servizio elettronico di e-learning <b>senza interazione</b> con il docente – committente soggetto passivo – <b>B2B</b>	Come sopra	Come caso 1 con riguardo al corrispettivo addebitato dal fornitore (organizzatore) al committente
2b) Corrispettivo per la partecipazione ad evento <i>on line con interazione</i> – committente non soggetto passivo (privato) - <b>B2C</b>	Territorialità nel Paese del committente non soggetto passivo (nuovo articolo 54 § 1 direttiva)	<p><b>Il fornitore IT</b> addebita Iva in rivalsa (tranne committente extra UE); <b>l'Iva è quella del Paese del committente:</b> se il cliente non è residente in Italia ma altro Stato membro serve quindi identificazione nel Paese committente (oppure adesione OSS)</p>

3b) Corrispettivo per accesso ad un servizio elettronico di e-learning <b>senza interazione</b> con il docente – committente soggetto passivo <b>B2B</b>	Territorialità nel Paese del committente non soggetto passivo – servizio elettronico (articolo 7-octies)	Come sopra
4a) Corrispettivo per accesso <b>corso in presenza</b> <b>B2B</b>	Territorialità nel luogo della manifesta zione/evento (articolo 7-quinquies)	Come caso 1 con riguardo al corrispettivo addebitato dal fornitore (organizzatore) al committente
4b) Corrispettivo per accesso <b>corso in presenza</b> <b>B2C</b>	Come sopra	Iva italiana in rivalsa se evento in Italia; Iva di altro Stato se evento fuori territorio con obbligo fornitore di identificazione in altro Stato UE o assolvimento attraverso sportello OSS