

Risposta n. 6

OGGETTO: Consulenza giuridica - Acquisto di servizi educativi e didattici da Enti Certificatori esteri - Disciplina IVA - Regime di esenzione

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Federazione Alfa (di seguito, "Istante" o "Federazione") afferma di rappresentare, a livello nazionale, un vasto numero di enti e di agenzie di formazione continua e, tra essi, un numero rilevante di gestori di corsi che hanno ottenuto l'esenzione dell'applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 20, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA") e che hanno optato per l'esonero dagli adempimenti IVA ai sensi dell'articolo 36-bis del medesimo decreto.

Tanto premesso, l'Istante chiede di conoscere la corretta registrazione e gli adempimenti relativi agli obblighi connessi all'acquisto di servizi resi dagli Enti Certificatori con sede in Gran Bretagna, oggi Stato extra UE, specificamente per l'acquisto dei servizi (test) tesi alla Certificazione delle competenze in lingua inglese (per esempio dall'Università di Cambridge), tenendo in considerazione che detti servizi in Gran Bretagna sono esenti dalla Value Added Tax (VAT).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che per alle "prestazioni didattiche-educative" rese da operatori siti in Gran Bretagna a soggetti stabiliti in Italia si applichi il meccanismo del reverse charge (ex articolo 17, secondo comma del Decreto IVA), con l'obbligo di emettere autofattura entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

La Federazione ritiene inoltre che detto documento, emesso a seguito di fattura ricevuta per prestazioni educative e didattiche, indipendentemente se il fruitore risiede in Gran Bretagna, debba recare l'indicazione "prestazioni educative e didattiche - esente IVA" e non occorre effettuare autoliquidazione dell'IVA da parte del soggetto sito in Italia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla fattispecie delineata dall'Istante si osserva quanto segue.

In primo luogo occorre definire la territorialità della prestazione di servizi resa da un soggetto passivo IVA, stabilito in Gran Bretagna (in seguito, "UK"), a favore di un committente (ente /scuola), soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia.

A parere della scrivente, trattasi di una prestazione generica e pertanto, ai sensi dell'articolo 7-ter del Decreto IVA, è territorialmente rilevante in Italia (B2B).

Una volta definita la territorialità di tale prestazione, per stabilire se possa essere considerata esente da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 20) del Decreto IVA occorre valutare la ricorrenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per l'applicazione dell'agevolazione, come precisato dalla circolare 22/E del 18 marzo 2008.

L'articolo 10, primo comma, n. 20), del Decreto IVA dispone che sono esenti da IVA "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 enti del Terzo settore di natura non commerciale, 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. [...]"

Al riguardo la citata circolare n. 22/E chiarisce che questa disposizione, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 132 della Direttiva CE n. 112 del 2006, subordina l'applicazione del beneficio dell'esenzione dall'IVA al verificarsi di due requisiti, uno di carattere oggettivo e l'altro soggettivo, stabilendo che le prestazioni a cui si riferisce:

a) devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale (requisito oggettivo);

b) devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni (requisito soggettivo).

Quanto precisato trova conferma nel parere reso dalla scrivente alla Federazione in una precedente consulenza giuridica in cui è precisato che "agli effetti dell'applicazione dell'esenzione IVA al costo dell'esame finale, non ha alcuna rilevanza la circostanza che l'esame in parola sia reso o meno dal medesimo soggetto che effettua il corso e/o l'attività didattica. Ciò che rileva, piuttosto, è la circostanza oggettiva che il soggetto abbia ottenuto il riconoscimento, richiamato dal citato articolo 10, n. 20), del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione al corso e/o attività didattica che svolge."

Con riguardo al caso in esame, oggetto del quesito non sono le prestazioni rese ai propri discenti da soggetti in possesso del requisito soggettivo richiesto dall'articolo 10, primo comma, n. 20) del Decreto IVA bensì le prestazioni dagli stessi ricevute da altri soggetti, stabiliti in UK, per i quali tale requisito non appare configurabile.

L'esenzione IVA riflette unicamente le prestazioni che vengono rese da scuole, istituti o altri organismi con gli specifici requisiti soggettivi e non anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli stessi.

Ne consegue che le prestazioni ricevute dagli enti certificatori inglesi non possono considerarsi esenti da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n.20) del Decreto IVA ma seguono il regime ordinario di tassazione.

Con riferimento ai corretti adempimenti da seguire, l'articolo 36-bis del Decreto IVA, stabilisce che "1. Il contribuente che ne abbia data preventiva comunicazione all'Ufficio è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10, tranne quelle indicate ai nn. 11), 18) e 19) dello stesso articolo, fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dal presente decreto, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente."

Dalla lettura della norma consegue che per le operazioni oggetto del quesito, non potendosi considerare esenti ai sensi dell'articolo 10 del Decreto IVA, l'Istante, pur avendo optato per l'esonero dagli adempimenti di cui all'articolo 36-bis, deve osservare gli ordinari obblighi IVA.

L'ente/scuola, trattandosi di un'operazione effettuata da un soggetto passivo residente fuori dall'Unione Europea, sarà pertanto tenuta ad adempiere l'imposta con l'autofatturazione dell'operazione secondo il meccanismo del reverse charge, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma del Decreto IVA, nonché ad adempiere agli obblighi conseguenti previsti dall'articolo 21 e seguenti dello stesso Decreto IVA.

In particolare, ai sensi dell'articolo 21, comma 4, lettera d) del Decreto IVA, per le prestazioni di servizi generiche rese da un prestatore stabilito fuori dall'Unione Europea, la fattura è emessa dal committente entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (inteso come il momento in cui l'operazione è ultimata ovvero, se antecedente, nel momento in cui è pagato, in tutto o in parte, il

corrispettivo).

Per il successivo articolo 23, primo comma, "il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni".

Le autofatture vanno, altresì, registrate nel registro degli acquisti, ai sensi dell'articolo 25 del Decreto IVA, secondo cui "Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno."

Trattandosi, infine, di prestazione resa da un soggetto non residente, l'ente/scuola ha facoltà di avvalersi o meno del sistema di interscambio - SDI per l'emissione dell'autofattura. Laddove decida di emettere un'autofattura cartacea o elettronica extra SDI, l'ente/scuola è obbligato a comunicare i dati dell'operazione ricevuta dal fornitore estero, integrati con quelli dell'imposta, tramite l'esterometro.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)