

Risposta n. 409/2022

OGGETTO: IVA - Criteri di territorialità applicabili a corsi di formazione on line - artt. 7- ter e 7-quinquies del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante ALFA, società facente parte del gruppo BETA e controllata da BETA Holding Italia S.p.A., fornisce servizi in ambito formativo, informativo e telematico, inclusa l'erogazione di master e corsi di formazione tenuti in modalità virtuale/on line e relativi al mercato dei capitali nell'ambito del dipartimento di "Academy", concepito come il centro di formazione di BETA.

I corsi di formazione di Academy possono svolgersi, a seconda dei casi, secondo diverse modalità. Oggetto del presente quesito è il trattamento, ai fini IVA, dei corsi erogati *on line* in modalità live (attraverso piattaforme come Zoom o Adobe Connect) che consentono l'interazione tra docenti e discenti attraverso la piattaforma medesima.

I docenti coinvolti nelle iniziative di formazione interattive on line a carattere internazionale promosse da Academy sono normalmente residenti/stabiliti in paesi dell'UE ed extra-UE (raramente si tratta di soggetti italiani). Nei corsi on line i docenti possono prestare il loro servizio presso il loro ufficio o la loro abitazione, nei diversi Paesi UE o extra-UE, senza la necessità di recarsi presso un luogo fisico specifico da

cui filmare la lezione. I partecipanti possono essere sia consumatori finali che soggetti passivi, residenti in paesi UE ed extra-UE, e possono, come già rilevato, interagire con i docenti durante le lezioni o tramite scambio di messaggi tramite la piattaforma e-learning. Dal 2021, Academy ha fortemente espanso il proprio bacino di utenza internazionale ed ha potenziato la propria offerta formativa relativa ai corsi virtuali, tanto che la modalità on line risulta essere, ad oggi, la modalità "standard" di erogazione dei corsi. Oltre alla possibilità di assistere alle lezioni interattive on-line, il servizio offerto potrebbe comprendere anche ulteriori benefit, quali l'accesso alla piattaforma e-learning per la consultazione dei materiali didattici del corso a cui i partecipanti hanno assistito e per l'invio di quesiti specifici ulteriori ai docenti del corso.

L'istante, a titolo esemplificativo, indica alcuni corsi di formazione virtuali (i "CdF") resi, a seconda dei casi, a consumatori finali (i "CdF B2C") o a soggetti passivi IVA (i "CdF B2B"), recentemente organizzati dalla Società e che hanno le caratteristiche sopra descritte. Si tratta, in particolare, dei seguenti corsi:

- a) *XXX*, corso intensivo on line, reso sia B2B sia B2C, della durata di 4 giorni, erogato ad aprile-maggio .----, in tema di analisi di bilancio;
- b) *YYY*, corso intensivo on line, reso B2B, della durata di due giorni e relativo ai recenti aggiornamenti delle *best practices* in tema di *investor relations*;
- c) *ZZZ*, corso intensivo on line, reso B2B, della durata di 7 giorni da erogare nel corso del ---- in favore del cliente GAMMA.

Il quesito dell'Istante, nello specifico, riguarda i criteri di collegamento territoriale IVA da applicare alle prestazioni di formazione professionale di cui sopra, di carattere interattivo e rese in modalità on line dalla Società a beneficio di soggetti passivi IVA (cioè B2B) e di soggetti "privati" (cioè B2C), in entrambi i casi non stabiliti nel territorio italiano.

A tal proposito, l'istante evidenzia che l'Agenzia delle entrate, con la Risoluzione 7 maggio 2012 n. 44/E, richiamando l'art. 44 del Regolamento di esecuzione (UE) n.

282/2011 (d'ora in avanti anche il "Regolamento"), ai sensi del quale i servizi di formazione o di riqualificazione professionale *"comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative ad un'attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione o l'aggiornamento professionale"*, ha ricondotto tali servizi nell'ambito delle prestazioni didattiche/educative.

Ciò posto, trattandosi di corsi interattivi, l'istante ritiene che non si applichino le disposizioni di cui all'art. 7-*octies* del Decreto IVA, relative ai servizi prestati tramite mezzi elettronici. Diversamente dai corsi on line come quelli in esame, in cui vi è interazione simultanea tra docente e discenti, i servizi prestati tramite mezzi elettronici possono includere soltanto corsi on line per così dire "automatizzati", cioè che richiedono un intervento umano limitato o nullo quali, ad esempio, webinar preregistrati o applicazioni di e-learning (Cfr. art. 7, Reg. UE 282/2011).

Pertanto, tenendo conto della qualificazione dei servizi di formazione e aggiornamento professionale alla stregua di prestazioni "educative", per individuare il luogo di rilevanza IVA di queste ultime, l'Istante evidenzia che occorre distinguere il caso dei servizi di formazione resi nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA (B2C) dal caso dei servizi resi nei confronti di committenti soggetti passivi IVA (B2B).

In relazione all'erogazione dei **CdF B2B**, l'istante chiede se, con riferimento alle prestazioni di servizi sopra descritte, sia applicabile il criterio di territorialità previsto per i servizi generici, incardinato nel luogo di stabilimento del committente, ai sensi dell'art. 7-*ter* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, oppure il criterio di territorialità specifico previsto per i servizi di accesso alle manifestazioni educative/culturali, incardinato nel luogo di svolgimento delle manifestazioni medesime, ai sensi dell'art. 7-*quinquies*, lett. b) del Decreto IVA.

Infine, tenuto conto che in relazione all'erogazione dei **CdF B2C** si applica la disposizione di cui all'art. 7-*quinquies*, comma 1, lett. a) del Decreto IVA, e che si tratta di corsi tenuti in modalità *on line*, l'Istante chiede come individuare il luogo di

materiale svolgimento delle prestazioni, considerato che i consumatori finali sono stabiliti in paesi diversi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le prestazioni di servizi relative all'erogazione dei CdF B2B tenuti on line non debbano essere soggette al criterio territoriale di cui all'art. 53 della Direttiva ed all'art. 7-*quinquies*, comma 1, lett. b) del Decreto IVA (i.e. quello previsto per i servizi di accesso alle manifestazioni culturali/educative/scientifiche), dovendo invece essere applicato il criterio generale del luogo di stabilimento del committente di cui all'art. 44 della Direttiva ed all'art. 7-*ter* del Decreto IVA.

Al riguardo l'Istante osserva che, pur potendosi, nei corsi on line, riscontrare astrattamente l'"accesso" a "conferenze e seminari" di cui alla lettera c) dell'art. 32 del Regolamento, manca in questi casi una manifestazione in senso proprio (quantomeno una manifestazione "fisica"). Inoltre, sia l'art. 32 del Regolamento sia, soprattutto, l'art. 7-*quinquies* del Decreto IVA sembrano considerare solo l'eventualità di eventi realizzati mediante modalità tradizionali, ossia svolti in luoghi di incontro fisici.

A parere dell'istante, infatti, l'art. 7-*quinquies* citato si riferisce al luogo di accesso e svolgimento delle manifestazioni, essendo evidente che - diversamente dal caso di svolgimento "fisico" della manifestazione - ben difficilmente può identificarsi in modo univoco il luogo di svolgimento di una manifestazione didattica/culturale on line (specie se ciascun docente e/o ciascun partecipante si collega on line da luoghi diversi). Ciò conferma, secondo l'istante, sia pure sulla base di un criterio interpretativo logico-sistematico, che le prestazioni di "accesso a manifestazioni" educative/culturali non comprendono quelle di formazione professionale rese on line.

A tal proposito, l'istante richiama, per discostarsene, la sentenza relativa alla causa Srf konsulterna C-647/17, con cui la Corte di Giustizia UE ha qualificato un ciclo di conferenze di cinque giorni in materia di contabilità e bilancio destinate a

soggetti passivi, previa iscrizione e pagamento (rese in modalità non virtuali), alla stregua di una prestazione di servizi per l'accesso ad una manifestazione culturale/educativa di cui all'art. 53 della Direttiva ed ha, quindi, ritenuto corretta l'applicazione del criterio territoriale specifico basato sul luogo di svolgimento della manifestazione.

Ad avviso dell'Istante, tale conclusione non va estesa al caso dei CdF B2B erogati con modalità virtuali, in quanto lo stretto nesso tra l'accesso alla manifestazione e la possibilità di assistervi, cui alludono i giudici comunitari, opera solo in caso di accesso a manifestazioni fisiche in specifici luoghi. È infatti

solo nel caso di eventi fisici che la disponibilità dei luoghi per lo svolgimento della manifestazione costituisce il presupposto necessario per la fruizione degli eventi formativi, a meno di non voler considerare la semplice connessione via web come la prestazione di "accesso" alla manifestazione.

Ancora, secondo i principi costantemente enunciati dagli stessi giudici europei (ed enunciati anche nella sentenza n. C-647/17 prima citata) a proposito dei criteri di territorialità previsti dalla Direttiva, la finalità di questi ultimi è (oltre a quella di evitare conflitti di "competenza" territoriale) quella di far sì che i beni e i servizi siano tassati, nella misura del possibile, nel luogo della loro fruizione, cioè nel luogo del consumo effettivo. L'Istante ritiene che, nel caso dei CdF B2B, mancando un luogo fisicamente e univocamente individuabile come luogo di materiale svolgimento delle "manifestazioni", ed essendo tali corsi commissionati e partecipati da soggetti passivi non residenti, il luogo del "consumo effettivo" non possa essere localizzato in Italia.

Alla luce di tutte le considerazioni sopra esposte, pertanto, l'Istante ritiene che la deroga specifica di cui all'art. 7-*quinquies*, lett. b), citato non sarebbe applicabile al caso dei CdF B2B, risultando di contro applicabile il criterio di collegamento previsto per i servizi generici, ex art. 7-*ter* del Decreto IVA.

Ad ogni modo, nell'ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate ritenesse applicabile anche al caso di specie la deroga di cui all'art. 7-*quinquies*, comma 1, lett. b), del

Decreto IVA, l'istante, tenuto conto della difficoltà di individuare il luogo di svolgimento della suddette prestazioni erogate *on line*, ritiene che, in tal caso, si dovrebbe considerare, come luogo di svolgimento della manifestazione, il luogo di stabilimento della Società, cioè del soggetto che organizza gli eventi e concede l'accesso alla piattaforma *on line* di condivisione video.

In questo senso - osserva l'istante - si potrebbe riscontrare un'analogia con le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nella sentenza relativa alla causa Geelen C-568/17. In tal caso, relativo a servizi di intrattenimento resi *on line* in ambito B2C, i giudici comunitari hanno concluso (anche per il fatto che si trattava di "prestazioni complesse" rese dall'organizzatore dell'evento) nel senso di ritenere che le prestazioni devono considerarsi "materialmente eseguite" nel luogo ove sono fornite dal gestore della piattaforma, vale a dire nel luogo della sede delle sue attività economiche.

Infine, in relazione all'erogazione dei CdF B2C, per i quali la rilevanza territoriale è collegata al luogo in cui le attività sono materialmente svolte, a parere dell'Istante, analogamente a quanto innanzi indicato, si dovrebbe considerare come luogo di svolgimento della prestazione, il luogo di stabilimento della Società, cioè del soggetto che organizza gli eventi e concede l'accesso alla piattaforma *on line* di condivisione video.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini della soluzione del quesito posto dalla società istante, relativo all'inquadramento dei servizi descritti nell'istanza, sotto il profilo della rilevanza territoriale, occorre innanzitutto valutare se i servizi di formazione erogati *on line* ed in modalità interattiva dall'istante rientrano tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici.

A tal fine l'articolo 7, paragrafo 1, del Regolamento d'esecuzione (UE) n. 282 del 2011 (come modificato dal Regolamento UE n. 1042 del 2013), prevede che "*I «servizi prestati tramite mezzi elettronici», di cui alla Direttiva 2006/112/CE,*

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".

Il successivo paragrafo 2 fornisce un elenco non esaustivo dei "*servizi prestati tramite mezzi elettronici*", mentre il successivo paragrafo 3 contiene un elenco dei servizi che non rientrano tra quelli "*prestati tramite mezzi elettronici*", tra cui, ai fini che qui interessano, figurano "*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*" (lettera j).

Inoltre, secondo quanto stabilito dall'Allegato I al Regolamento UE n. 282/2011 e successive modifiche, rientrano tra i servizi elettronici: "*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*".

Con riferimento al caso di specie, tenuto conto di quanto descritto dall'interpellante (i corsi sono erogati on line in modalità live - attraverso piattaforme come Zoom o Adobe Connect- che consentono l'interazione tra docenti e discenti attraverso la piattaforma medesima), si ritiene che lo strumento elettronico sia solo un "mezzo" per accedere a tale servizio e che pertanto quello descritto dall'Istante non sia un "*servizio prestato tramite mezzi elettronici*".

Tanto premesso, con riferimento ai servizi resi dalla società istante a committenti soggetti passivi (i.e. **CdF B2B**), chiarito che gli stessi non rientrano nel novero dei servizi elettronici, occorre stabilire se gli stessi rientrino tra le prestazioni relative ad attività culturali/educative o tra i servizi di accesso alle manifestazioni culturali/educative. La distinzione assume rilievo, ai fini del dubbio relativo ai criteri di territorialità da applicare nel caso di specie, in quanto mentre le prestazioni di

servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, in ambito "B2B", sono territorialmente rilevanti in Italia quando i beneficiari-committenti sono ivi residenti, in applicazione del criterio generale di territorialità previsto dall'art. 44 della Direttiva 2006/112/CE trasfuso nell'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione n. 44/E/2012, citata anche dall'istante), la fornitura di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, rese a committenti soggetti passivi, rientra nell'ambito applicativo delle operazioni di cui all'articolo 7-quinquies, lettera b), che, in attuazione dell'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE, sono territorialmente rilevanti in Italia quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse.

Al riguardo, si ricorda che, ai sensi del primo paragrafo dell'articolo 32 del regolamento 282/2011, con il quale è stato definito l'ambito applicativo del citato art. 53 della direttiva 2006/112/CE, *"i servizi aventi per oggetto l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto di accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo"*. Al paragrafo successivo viene, inoltre, precisato che: *"Il paragrafo 1 si applica, in particolare, al diritto di accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari"*.

La distinzione in concreto tra servizi di formazione o aggiornamento, da un lato, e conferenze e seminari, dall'altro lato, non sempre è agevole e va operata caso per caso sulla base delle caratteristiche concrete del servizio prestato.

Con particolare riferimento ad un'attività di formazione nel settore della contabilità e della gestione aziendale, della durata di cinque giorni, erogata da una società svedese a committenti soggetti passivi previa iscrizione e previo pagamento di un corrispettivo, la Corte di Giustizia, nella sentenza 13 marzo 2019, C-647/17, citata anche dall'istante, ha sostenuto che le prestazioni che consistono in un'attività

formativa (come i seminari) che richiede una presenza fisica del soggetto passivo committente rientrano nell'ambito delle "manifestazioni educative" previste dall'art. 53 della direttiva 2006/112/CE; ad avviso dei giudici unionali, tali prestazioni sono da inquadrare nell'ambito dei "servizi di accesso", in quanto la caratteristica essenziale della prestazione resa consiste nel dare accesso alla manifestazione stessa al fine di rendere possibile la partecipazione e che l'operazione, sotto il profilo dell'Iva, è unica essendo in presenza di due elementi (*i.e.* diritto di accesso e diritto di partecipare al seminario) "*strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica inscindibile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso*".

In sostanza, nel caso oggetto della causa dinanzi alla Corte di Giustizia, è stato dato rilievo alla circostanza che si era in presenza di una prestazione unica ma composita, i cui elementi essenziali, rappresentati dal contributo del docente, dalla contemporanea presenza di docenti e partecipanti nello stesso luogo e dai servizi accessori consumati, presentavano uno stretto collegamento fisico con il luogo in cui tale manifestazione si svolgeva.

Come evidenziato dalla stessa società istante, i principi interpretativi espressi dalla Corte di Giustizia nella citata sentenza non sono conferenti rispetto alla fattispecie in esame, atteso che, a differenza del caso oggetto della pronuncia del giudice europeo, i corsi di formazione oggetto del quesito in esame sono erogati dalla società solo in modalità virtuale, mancando un luogo fisicamente e univocamente individuabile come luogo di materiale svolgimento di detti corsi. In merito all'ambito applicativo dell'art. 53 della direttiva 2006/112/CE, giova evidenziare, altresì, ai fini che qui interessano, che l'art. 1 della Direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio del 5 aprile 2022, applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2025, ha aggiunto un altro paragrafo al citato art. 53, stabilendo che non si applica il criterio di territorialità che fa riferimento al luogo in cui si svolgono le manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ecc. nei casi in cui, come nella fattispecie in esame, la presenza

a detti eventi sia solo virtuale.

Alla luce del quadro normativo di riferimento, da interpretarsi tenendo conto della giurisprudenza unionale, nonché in chiave evolutiva alla luce delle modifiche apportate dalla citata Direttiva (UE) 2022/542, con riferimento ai corsi di formazione oggetto dell'istanza, erogati in modalità on line a favore di committenti soggetti passivi (*i.e.* CdF B2B), si condivide la soluzione prospettata dall'istante, secondo la quale dette attività si configurano come servizi educativi e, in quanto tali, soggetti alle regole generali di territorialità previste dall'articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 633/1972.

Con riferimento all'ulteriore quesito, riguardante le modalità di individuazione del luogo di materiale svolgimento delle prestazioni nel caso dell'erogazione dei corsi di formazione online nei confronti di committenti non soggetti passivi (*i.e.* CdF B2C), per i quali, ai fini della rilevanza territoriale degli stessi, si applica la deroga di cui all'art. 54 della Direttiva IVA, trasfuso nell'art. 7-*quinquies*, lettera a) del DPR n. 633 del 1972, si osserva quanto segue.

L'articolo 54 della direttiva IVA prevede che: "*1. Il luogo delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente.*

Al riguardo giova richiamare le linee guida approvate dal Comitato IVA nella riunione n. 118 del 19 aprile 2021, introdotta dal WP n. 1013 del 22 marzo 2021, in base alle quali : "*quando i servizi consistenti in sessioni interattive filmate e trasmesse in tempo reale via Internet (ad esempio, video-chat) sono forniti da un soggetto passivo proprietario del contenuto digitale (TP1) a un cliente finale (spettatore), mentre il contenuto è fornito da un altro soggetto passivo (TP2), il comitato IVA concorda quasi all'unanimità sul fatto che la fornitura da parte di TP1 al consumatore finale rappresenta un evento/attività di intrattenimento che rientra nell'articolo 54*

della direttiva IVA. Dati i progressi tecnologici, il luogo in cui tali eventi/attività virtuali hanno effettivamente luogo sarà, secondo il parere di un'ampia maggioranza del comitato IVA, il luogo in cui il cliente è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o risiede abitualmente. Al fine di stabilire il luogo in cui l'acquirente è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o risiede abitualmente, il comitato IVA concorda a larga maggioranza che gli articoli 23, 24, 24 bis, 24 ter, 24 quinquies, 24 septies e 25 del regolamento di applicazione dell'IVA si applicano mutatis mutandis".

Tra l'altro, come esplicitato nel WP n. 1013, la decisione dei giudici comunitari nella sentenza Geelen sembrava dettata dalla circostanza che sia il prestatore del servizio on line che i committenti non soggetti passivi fossero stabiliti nello stesso Stato membro, rispondendo, in tal modo, a ragioni di semplificazione nell'applicazione dell'imposta. Alla luce dei progressi tecnologici intercorsi e dell'evoluzione della normativa in materia di IVA, il Comitato IVA ritiene che, in caso di attività/eventi virtuali rientranti nella disciplina dell'art. 54 della Direttiva IVA, il luogo di svolgimento di tali attività dovrebbe coincidere con il luogo dove il consumatore finale è stabilito e fruisce del servizio.

A sostegno di tali conclusioni sono intervenute le modifiche operate dalla citata Direttiva UE 2022/542 che all'art. 54 della Direttiva IVA, paragrafo 1, (sempre con decorrenza dal 1° gennaio 2025) aggiunge il comma seguente: *«Se i servizi e i servizi accessori si riferiscono ad attività che sono trasmesse in streaming o altrimenti rese virtualmente disponibili, il luogo delle prestazioni è tuttavia il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale.»*

In conclusione, non si condivide la soluzione proposta dall'istante che identifica il luogo di svolgimento dei corsi B2C nel luogo di stabilimento della società stessa. In coerenza con le Linee Guida del Comitato IVA sopra menzionate, e con le citate modifiche della Direttiva IVA apportate dalla Direttiva UE n. 2022/542, si ritiene, invece, che i corsi B2C assumano rilevanza territoriale nel luogo di residenza del

cliente non soggetto passivo del servizio, definito secondo le regole stabilite dal Regolamento UE n. 282/2011.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim**

(firmato digitalmente)