



Newsletter n. 5/2022

REGIME IVA AI FINI DELL'ATTIVITÀ DIDATTICA SVOLTA TELEMATICAMENTE.

L'emergenza sanitaria provocata dalla pandemia da Covid-19 ha costretto sia gli studenti che i lavoratori a ricorrere alla formazione a distanza: i primi con la c.d. DAD, didattica a distanza, i secondi attraverso seminari e corsi di perfezionamento telematici.

A fronte di tale rilevante cambiamento nelle modalità attraverso cui le imprese curano l'aggiornamento dei propri dipendenti, appare quanto mai necessario chiarire quale sia la regola di territorialità IVA applicabile ai corsi di formazione erogati via web, specialmente quando questi vengono resi da fornitori stabiliti in un diverso Paese.

Il Legislatore, attraverso il D. lgs. n. 45 del 2020, il quale ha introdotto l'articolo 7-*octies* nel d.P.R. n. 633 del 1972, ha recepito il nuovo articolo 58 della Direttiva 2006/112/CE (modificato dalla Direttiva UE 2017/2445), relativo ai c.d. *servizi elettronici*.

Quest'ultimi consistono in *“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”*, secondo quanto disposto dall'articolo 7, paragrafo 1 del Regolamento UE 282/2011. In particolare, con riguardo alle prestazioni di natura formativa, il paragrafo 3, lett. j chiarisce come *non* costituiscano servizi elettronici *“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”*.

Pertanto, possono qualificarsi come servizi elettronici, sottostando alla particolare regola dell'articolo 7-*octies* d.P.R. n. 633 del 1972, solamente

STUDI
COLLEGATI
LINKED LAW
FIRMS

ARGENTINA
*Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta*

AUSTRIA
Wien

BRAZIL
*São Paulo
Rio de Janeiro*

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
*Beijing
Shanghai*

COLOMBIA
Bogotá

CZECH
REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GREECE
Athens

INDIA
*Mumbai
New Delhi*

IRELAND

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Warszawa

UNITED
KINGDOM
London

SWITZERLAND
*Bern
Zurich*

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas



quelle attività formative caratterizzate dalla totale assenza di interazione tra docente e discente, da intendersi come possibilità di intervenire nel corso dell'esposizione, anche a mezzo scritto, o formulare quesiti.

Peraltro va sottolineato come l'articolo 7-*octies* si limiti a regolare l'aspetto della territorialità solamente in riferimento alle operazioni B2C, ovvero verso committenti non soggetti passivi IVA; nel caso di servizi elettronici B2B rimane, quindi, applicabile la regola generale dell'articolo 7-*ter*.

D'altra parte, rispetto ai servizi elettronici, la rilevanza territoriale delle prestazioni rese da un soggetto passivo IVA, pur incardinandosi su due diverse disposizioni, l'articolo 7-*ter*, lett. a per le prestazione B2B e l'articolo 7-*octies*, lett. a per le prestazioni B2C, appare notevolmente più lineare rispetto al caso in cui le prestazioni non siano da annoverare tra i servizi elettronici.

Infatti, la rilevanza territoriale segue sempre il luogo di stabilimento del committente, indipendentemente dalla sua natura di soggetto passivo o di consumatore finale.

Al contrario, nel caso in cui sussista la possibilità di interazione tra insegnante e discente, quindi nella stragrande maggioranza dei casi, non saranno applicabili le disposizioni sui servizi elettronici.

In tali casi, la rilevanza territoriale dovrà individuarsi sulla base degli articolo 7-*ter* e 7-*quinquies* del d.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, l'ultima delle disposizioni nominate introduce un particolare regime per l'individuazione della rilevanza territoriale; regime che può differire da quello ordinario, regolato dall'articolo 7-*ter* (luogo del prestatore nelle operazioni B2C; luogo del committente nelle operazioni B2B), e che trova applicazione nei casi in cui si tratti di "*prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili*" e prestazioni a queste accessorie.

La deroga, prevista alla lettera a) della disposizione, tuttavia, opera solamente in riferimento alle prestazioni B2C, applicandosi altrimenti, nel caso di prestazioni B2B, il regime generale di cui all'articolo 7-*ter*, lett. a del d.P.R. n. 633 del 1972. La deroga



in esame prevede, dunque, che il luogo rilevante ai fini della territorialità sia quello dove le attività culturali, artistiche, scientifiche ecc. sono materialmente svolte.

Va da sé che, nel caso di attività erogate tramite connessione telematica appare tutt'altro che immediato determinare ove si svolga concretamente l'attività didattica; tuttavia, alcune importanti indicazioni sono state offerte da una recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

I giudici comunitari, nella sentenza dell'8 maggio 2019 relativa alla causa C-568/17, dapprima hanno chiarito come *“le disposizioni dell'articolo 9, paragrafo 2, della sesta direttiva [corrispondenti all'articolo 7-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972] non devono essere considerate un'eccezione, da interpretarsi restrittivamente, a una regola generale [l'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972]”*.

E in seguito hanno stabilito che nel caso di attività ricreative offerte via web la prestazione è da *“considerarsi «materialmente eseguita», ai sensi delle medesime, nel luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede delle proprie attività economiche o una stabile organizzazione a partire dalla quale tale prestazione di servizi viene resa o, in mancanza, nel luogo del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale”*.

In sostanza, la rilevanza territoriale viene comunque da instaurarsi, sia nelle prestazioni B2B (*ex art. 7-ter, lett. a*), sia nelle prestazioni B2C (*ex art. 7-quinquies lett. a*, secondo l'interpretazione della CGUE), nel luogo di stabilimento del prestatore.

Per maggiore chiarezza, i casi possibili vengono schematizzati come segue.

Rilevanza territoriale (luogo di stabilimento del)	Servizi elettronici (<i>ex Reg. UE 282/2011</i>)	Prestazioni ricreative (<i>ex art. 7-quinquies</i>)
<i>Tipo di prestazione</i> B to B	<i>Norma: 7-ter</i> <u>Committente</u>	<i>Norma: 7-ter</i> <u>Prestatore</u>
<i>Tipo di prestazione</i> B to C	<i>Norma: 7-octies</i> <u>Committente</u>	<i>Norma: 7-quinquies</i> <u>Prestatore</u>



In definitiva, nel caso in cui le prestazioni rientrino all'interno della categoria dei c.d. *servizi elettronici* (caratterizzati dall'assenza di interazione docente-discente) la prestazione sarà territorialmente rilevante nel luogo di stabilimento del committente. Al contrario, nel caso di interazione tra docente e discente, la prestazione sarà territorialmente rilevante nel luogo di stabilimento del prestatore.

A cura di

Giovanni Moschetti e Francesco Rampado