

Risposta n. 469/2022

OGGETTO: Attività formativa intra-UE e prestazioni accessorie- articolo 10, comma 1, n. 20), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Istante" o "Società") rappresenta di operare all'interno di progetti previsti, disciplinati e finanziati dall'Unione europea e approvati dalle Agenzie nazionali competenti, in particolare nell'ambito della formazione intra-UE.

In tale ambito, l'Istante può agire come:

1. "*ente ospitante*", erogando - in Italia o in un Paese estero - attività formativa;
2. "*ente di supporto*", fornendo prestazioni di iscrizione dei partecipanti ad analoghe attività formative, oltre a prestazioni opzionali. In questo caso, le attività formative sono erogate da un diverso "ente ospitante", con sede in un Paese estero oppure in Italia.

In entrambi i casi, la Società emette fattura nei confronti dell'ente di invio, ovvero l'istituto, il centro di formazione, la scuola o i relativi consorzi da cui provengono i partecipanti all'attività formativa, oppure direttamente nei confronti dei

beneficiari individuali degli istituti, centri di formazione, scuole o loro consorzi, a seconda delle modalità organizzative scelte dall'ente beneficiario dei fondi del programma e compatibilmente con quanto stipulato con l'Agenzia nazionale competente.

L'ente di invio o il beneficiario individuale può essere:

- soggetto passivo IVA, stabilito in Italia;
- soggetto passivo IVA, non stabilito in Italia;
- privato consumatore, stabilito in Italia;
- privato consumatore, non stabilito in Italia.

Con riguardo al ruolo di "*ente ospitante*", la Società precisa di avvalersi del regime di esenzione IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 20), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito "Decreto IVA"), applicabile anche alle relative prestazioni accessorie, sulla base del parere tecnico favorevole rilasciato dal competente Ufficio scolastico regionale e della risposta resa dalla Scrivente in sede di interpello.

In relazione al ruolo di "*ente di supporto*", le attività svolte dalla Società si riferiscono a prestazioni accessorie e strumentali a quelle didattiche, erogate da un soggetto diverso stabilito all'estero. In particolare, trattasi di:

- "prestazioni onnipresenti", che riguardano l'iscrizione dei partecipanti alle attività formative, ovvero la raccolta e gestione dei dati dei partecipanti ai corsi;
- "prestazioni opzionali", che derivano dagli accordi stipulati tra gli enti che partecipano al programma UE di formazione e possono concretizzarsi in: organizzazione di attività socio-culturali all'estero, prenotazione alloggi all'estero, organizzazione di *webinar* dall'Italia, servizi di compensazione di emissione CO2.

L'Istante precisa che entrambe le tipologie di prestazioni sono svolte dall'Italia con riguardo ad un'attività formativa erogata da un ente ospitante estero e ritiene che le stesse siano da considerare come un'unica prestazione, in quanto integrano e completano l'operazione principale, oltre ad essere rese nei confronti dello stesso

soggetto che fruisce della prestazione principale.

Tuttavia, i rapporti intercorrono *in primis* tra l'ente di supporto e quello di invio, che eroga un corrispettivo al primo soggetto in cambio delle prestazioni rese (viene allegato un esempio di "*contract agreement*").

L'Istante chiede se:

1. in qualità di "*ente ospitante*" possa fatturare le sue prestazioni in regime di esenzione IVA ex articolo 10, primo comma, n. 20) del Decreto IVA quando le stesse sono rese all'estero;
2. in qualità di "*ente di supporto*", possa fatturare i servizi forniti usufruendo del medesimo regime di esenzione, di cui normalmente godono le prestazioni didattiche rese dall'ente ospitante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che:

1. nell'ipotesi di prestazione formativa (e relative prestazioni accessorie) svolte all'estero in qualità di "*ente ospitante*", occorra fare innanzitutto riferimento al presupposto di territorialità di cui agli artt. *7-quinquies*, comma 1, lett. *a*) e *7-ter* del Decreto IVA. A tal fine, rappresenta in una tabella riepilogative le varie casistiche legate alla qualifica del committente e al luogo di stabilimento, da cui emerge principalmente la non rilevanza territoriale dei servizi resi;
2. nell'ipotesi di "*ente di supporto*", qualora le medesime siano territorialmente rilevanti in Italia in quanto rese nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito possa trovare applicazione il regime di esenzione IVA "*in quanto devono essere assoggettate al medesimo trattamento fiscale riservato dalle autorità fiscali competenti del Paese di stabilimento dell'ente che eroga le prestazioni didattiche*". In breve secondo l'istante tale regime di esenzione dovrebbe operare in modo automatico "*sempre che possa evincersi dalle fatture e dagli altri documenti contabili emessi*

dall'ente ospitante".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La Società ha presentato precedenti istanze di interpello, nelle quali questa Agenzia ha fornito esaustivi chiarimenti in merito all'applicabilità del regime di esenzione qui invocato.

Le considerazioni che seguono pertanto fanno seguito a quanto già rilevato dalla competente Direzione regionale.

Con riferimento al **primo quesito**, si osserva che in sede di interpello, la competente Direzione regionale ha riconosciuto l'esenzione *ex* articolo 10, primo comma, n. 20), del Decreto IVA a determinate prestazioni didattiche rese dall'Istante in veste di "*ente ospitante*", oltre all'estensione del medesimo regime IVA a ulteriori prestazioni dallo stesso effettuate nel rispetto del principio di accessorialità. Ciò nel presupposto che dette operazioni fossero eseguite in Italia e trovassero concreto riscontro i tre requisiti ivi riportati in tema di accessorialità, fermo restando che "*tali condizioni riguardano il concreto svolgimento dell'attività ed implicano anche valutazioni fattuali, che esulano dalle prerogative proprie dell'istituto dell'interpello*".

Come noto, l'applicabilità del regime di esenzione in commento è subordinata alla circostanza che le prestazioni rese dall'Istante siano territorialmente rilevanti in Italia in base al combinato disposto degli articoli *7-ter*, comma 1, e *7-quinquies*, comma 1, lett. *a)* del Decreto IVA, oggetto di chiarimenti da parte della scrivente *in primis* con la circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, peraltro allegata dalla Società alla presente istanza di interpello.

Al riguardo si ricorda che per l'articolo *7-quinquies*, comma 1, lett. *a)*, del Decreto IVA, "*In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1:*

a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le

prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte".

Per quanto rileva in questa sede, dunque, i servizi relativi alle attività educative e quelli accessori alle stesse rilevano nel territorio in cui sono materialmente eseguite quando sono rese a privati consumatori o soggetti ad essi equiparati (B2C). Se sono invece effettuate a favore di soggetti passivi IVA (B2B), perde rilevanza il luogo in cui il servizio è materialmente eseguito dal prestatore e torna applicabile il principio generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a) del Decreto IVA, che fa dipendere la territorialità IVA della prestazione di servizi dallo Stato in cui committente è stabilito ai fini IVA.

In merito all'accessorietà, si ricorda che per la circolare n. 37/E del 2011, nell'ambito dei servizi richiamati dal citato articolo 7-quinquies, *"al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria rispetto a quella principale, pur restando confermata la necessaria strumentalità della prima rispetto alla seconda, è opportuno prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nell'operazione principale e in quella accessoria"*, presupposto che invece rileva ai fini dell'articolo 12 del Decreto IVA (cioè la circostanza che il soggetto che fornisce la prestazione principale è il medesimo che fornisce anche quella accessoria).

Pertanto l'eventuale sussistenza del nesso di accessorietà dovrà essere valutata in considerazione dei principi sino ad ora illustrati.

Alla luce di quanto sino a ora rilevato, le prestazioni didattiche e quelle ad esse accessorie, materialmente effettuate dall'Istante in uno Stato estero in veste di *"ente ospitante"* non sono territorialmente rilevanti in Italia quando rese a favore di un committente privato consumatore. Quando invece il committente è un soggetto passivo IVA, rilevano territorialmente in Italia se il committente è ivi stabilito ai fini IVA con conseguente possibilità per l'Istante - al ricorrere dei presupposti - di usufruire del

regime di esenzione *ex* articolo 10, primo comma n. 20) del Decreto IVA.

La verifica dello *status* del committente spetta ovviamente alla Società che potrà conseguentemente applicare al suo caso specifico i principi prima esplicitati.

A ogni buon fine, si ricorda che per usufruire del regime di esenzione in commento, le prestazioni didattiche eseguite all'estero devono essere del tutto assimilabili a quelle per cui l'Istante ha ottenuto il riconoscimento in Italia.

Riguardo al **quesito 2**, avente ad oggetto le prestazioni effettuate dall'Istante in qualità di "*ente di supporto*" (*rectius*, fornitore) a favore dell'ente di invio (*rectius*, committente), ovvero di un beneficiario individuale, nei cui confronti emette fattura, si osserva quanto segue.

Non si condivide la tesi della Società che, invocando il principio di accessorieta' *ex* articolo 7-*quinques* del Decreto IVA, vorrebbe subordinare il riconoscimento in Italia del regime di esenzione all'eventuale esenzione IVA che lo Stato estero accorda all'ente ospitante in base ai presupposti ivi previsti e non a quelli vigenti nel nostro ordinamento.

Al riguardo, questa Agenzia ha già avuto modo di chiarire che il regime di esenzione di cui all'articolo 10, primo comma, n. 20) del Decreto IVA concerne il rapporto tra l'ente di formazione, in possesso dei necessari requisiti, e i propri discenti, e non anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai fornitori nei confronti dello stesso ente (risposta alla consulenza giuridica n. 6 del 2021).

Inoltre fermo restando che la normativa unionale lascia al legislatore nazionale la disciplina del c.d. "riconoscimento", questo requisito soggettivo non può essere mutuato in automatico dal committente estero, rilevando solo quello accordato dalle competenti autorità italiane. "*La ratio del regime in commento è di concedere l'esenzione esclusivamente a quei soggetti che lo Stato "riconosce" perché, sulla base dei requisiti posseduti (quali l'idoneità professionale dei docenti, l'efficienza delle strutture e del materiale didattico), sono in grado di offrire prestazioni didattiche aventi caratteristiche simili a quelle erogate dagli organismi di diritto pubblico (cfr.*

risoluzione n. 134/E del 26 settembre 2005)" (cfr. risposta n. 750 del 2021). A tale proposito si osserva che nella legislazione unionale rilevante (articolo 132, par. 1, lettera i) della Direttiva IVA e regolamento di esecuzione UE n. 282/2011) non è previsto un meccanismo di "mutuo riconoscimento" concesso da uno Stato membro nei confronti dei restanti Stati membri.

Quanto sopra è stato ulteriormente confermato dalle Linee Guida del 97° Comitato IVA del 7 settembre 2021 "*Il Comitato IVA concorda quasi all'unanimità che lo Stato membro che stabilisce le condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132(1)(i) della Direttiva IVA è lo Stato membro in cui la prestazione di formazione o insegnamento è territorialmente rilevante ai sensi degli articoli 44, 53 o 54 della Direttiva IVA*" (traduzione non ufficiale).

Resta inteso che, ove territorialmente rilevanti in Italia, i servizi in questione saranno soggetti al regime ordinario di tassazione IVA. In particolare, occorrerà valutare nel singolo caso concreto se si tratta o meno di una complessa operazione gestionale e organizzativa.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)