

IVA

Territorialità IVA dei servizi di formazione del personale

di Marco Peirolo

Dal 1° gennaio 2010, a seguito della ridefinizione delle regole territoriali dell'IVA, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, **comprese quelle di formazione e di addestramento del personale**, sono diventate prestazioni di servizi "generiche", rilevanti nel Paese del committente, soggetto passivo d'imposta, ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 (circolare dell'Agenzia delle Entrate 31 dicembre 2009, n. 58, § 1).

A conferma di questa indicazione, la **circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 36** (Parte II, § 28) ha chiarito che le prestazioni relative ai corsi di formazione e di addestramento del personale rientrano nella categoria delle prestazioni "generiche" e, quindi, sono da considerare territorialmente rilevanti in Italia quando ivi è stabilito il committente soggetto passivo d'imposta. Ne consegue che le prestazioni in esame devono essere dichiarate nel **modello INTRA 2-quater**, fatta eccezione per i casi in cui le stesse possano beneficiare dell'esenzione dall'imposta (art. 50, comma 6, del D.L. n. 331/1993 e art. 5, comma 4, del D.M. 22 febbraio 2010). A tale proposito, tali prestazioni sono da considerare **esenti** ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20), del D.P.R. n. 633/1972, a condizione che siano rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche Amministrazioni e da ONLUS.

Con la successiva **risoluzione n. 44 del 7 maggio 2012**, l'Agenzia delle Entrate ha superato la classificazione delle prestazioni relative ai corsi di formazione e di addestramento del personale nell'ambito delle prestazioni "generiche" in considerazione dell'art. 44 del Reg. UE n. 282/2011, in vigore dal 1° luglio 2011. Tale disposizione ha, infatti, stabilito che 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**".

In virtù della classificazione dei servizi di formazione nell'ambito delle **prestazioni didattiche**, il collegamento territoriale dei predetti servizi deve essere coerentemente individuato secondo i criteri previsti dall'**art. 7-quinquies** del D.P.R. n. 633/1972, riguardante la territorialità delle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili.

Benché la norma non richiami espressamente i servizi didattici, ma quelli educativi, la risoluzione n. 44/E/2012 ha precisato che il luogo impositivo, sino al 31 dicembre 2010, coincideva con il territorio di svolgimento delle suddette prestazioni. Dal 1° gennaio 2011, invece, i servizi di formazione e aggiornamento professionale resi nei rapporti "B2C" – in applicazione del richiamato art. 7-quinquies, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 – **si considerano effettuati nel territorio dello Stato se ivi materialmente eseguiti**, mentre i

medesimi servizi, se resi nei rapporti “B2B”, sono territorialmente rilevanti in Italia in applicazione del criterio di carattere generale previsto dall'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

Laddove, pertanto, il committente sia un soggetto passivo di altro Paese membro, il modello INTRA 1-quater deve essere presentato a condizione che la prestazione di formazione e addestramento non sia esente da IVA nel Paese membro del committente (art. 50, comma 6, del D.L. n. 331/1993 e art. 5, comma 4, del D.M. 22 febbraio 2010).

A questo riguardo, soccorrono le indicazioni della **circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 agosto 2010, n. 43** (§1), secondo cui il prestatore italiano, per non presentare l'elenco riepilogativo, ha l'onere di accertare che la prestazione resa sia esente o non imponibile nel Paese del committente.

Si considera che il prestatore italiano abbia agito in buona fede nell'accertare che per la prestazione resa non sia dovuta l'imposta nello Stato membro del committente quando ha richiesto ed ottenuto una dichiarazione redatta dal medesimo committente in cui questi afferma che la prestazione è esente o non imponibile nel suo Paese di stabilimento. Tale dichiarazione può essere rilasciata una sola volta dal committente comunitario con riguardo a tutte le prestazioni della stessa specie da lui ricevute e rimane valida finché non mutano le caratteristiche del servizio reso o il trattamento fiscale previsto nello Stato del committente.

Il prestatore stabilito in Italia, in possesso della predetta dichiarazione, è legittimato a non includere la prestazione nell'elenco riepilogativo delle prestazioni rese ed, eventualmente, a non presentare tale elenco se presta esclusivamente servizi per i quali ha ottenuto la dichiarazione in commento.

In mancanza di tale dichiarazione, il contribuente è legittimato a non includere la prestazione nell'elenco riepilogativo solo se ha certezza, in base ad **elementi di fatto obiettivi**, che per la predetta prestazione non è dovuta l'imposta nello Stato membro del committente.