



Territorialità IVA dei servizi di formazione professionale

Le prestazioni di formazione e aggiornamento professionale hanno **natura didattica**, per cui sono territorialmente rilevanti nel **luogo di esecuzione** se il committente non è un soggetto passivo.

Con questa importante precisazione, fornita dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 44/2012 di ieri, risulta superata l'indicazione contenuta nelle circolari n. 58/2009 (§ 1) e n. 36/2010 (Parte II, § 28).

Fino a tutto il 2009, le prestazioni in oggetto costituivano una **categoria autonoma** rispetto a quella delle prestazioni didattiche. In particolare, la lett. d) del quarto comma dell'art. 7 del DPR n. 633/1972 le considerava **"comprese"** tra quelle di consulenza e assistenza tecnica, estendendone il relativo regime, fondato sulla tassazione in Italia a condizione che il committente fosse ivi stabilito e le prestazioni fossero utilizzate nella Comunità.

Era, tuttavia, dubbio se tali prestazioni rientrassero sempre in questa disciplina. Dal momento che costituivano un **"di cui"** delle prestazioni di **consulenza e assistenza tecnica**, si riteneva generalmente preferibile limitare la portata applicativa della deroga in parola. Esemplicando, l'istruzione impartita dal produttore/venditore di un macchinario ai tecnici dell'impresa acquirente era inquadrabile nella lett. d); per contro, il corso di lingua impartito ai dipendenti di un'azienda rientrava nella lett. b), sempre del quarto comma dell'art. 7, con tassazione nel luogo di esecuzione del corso.

La **normativa comunitaria**, a differenza di quella interna, non dava invece un autonomo rilievo alle prestazioni di formazione e addestramento del personale, perlomeno sotto l'aspetto territoriale. Il 10° "considerando" al Reg. n. 1777/CE/2005, infatti, stabiliva che "le prestazioni didattiche direttamente connesse con un'attività commerciale o professionale, nonché le **prestazioni didattiche** per la formazione o l'aggiornamento professionale, dovrebbero essere incluse, indipendentemente dalla durata dei corsi, tra le attività di formazione o riqualificazione professionale". L'art. 14 del Reg. CE n. 1777/2005 (trasfuso nell'art. 44 del Reg. UE n. 282/2011, in vigore dal 1° luglio 2011), conseguentemente, prevedeva che tali ultime attività, **esenti da IVA** se ne ricorrono le condizioni, "comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative ad un'attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione o l'aggiornamento professionale".

Dal 2010, in assenza di uno specifico richiamo alle prestazioni di formazione del personale nell'ambito degli artt. da *7-ter* a *7-septies* del DPR n. 633/1972, non era chiaro se le stesse rientrassero nella deroga dell'art. *7-quinquies*, con tassazione nel **luogo di esecuzione** materiale a **prescindere dallo status del committente** (per tutto il 2010), ovvero quando il committente **non è un soggetto passivo** (dal 2011).

Dal 2011, nei rapporti "B2C" (business to consumer) **conta il luogo di esecuzione**

I commentatori avevano già sostenuto la tesi, solo ora avallata dall'Agenzia delle Entrate, fondata sulla natura didattica delle prestazioni di formazione del personale. Con la disciplina in vigore nel 2010, questa impostazione evitava, tra l'altro, che il prestatore dovesse verificare la **natura (esente o meno)** assunta dalle prestazioni nel Paese membro del committente, posto che la presentazione del modello INTRA-1 *quater* presuppone che le prestazioni ("generiche") rese siano **imponibili** (e non già esenti) nel Paese membro del committente.

La risoluzione n. 44/2012, come detto, sovvertendo la precedente interpretazione, individua il trattamento IVA delle prestazioni di formazione e aggiornamento professionale in funzione dello *status* del committente, in quanto il criterio del luogo di esecuzione applicabile a prescindere dalla qualifica del destinatario ha avuto applicazione per il solo 2010.

Dal 2011, pertanto, nei **rapporti "B2C"** (business to consumer) occorre avere riguardo al luogo di esecuzione, in applicazione dell'art. *7-quinquies*; nei **rapporti "B2B"** (business to business), invece, si rientra nella regola territoriale generale, con conseguente attrazione della prestazione nel Paese del committente.