

Direttore responsabile Antonio Zama

Articolo 01.06.12

Il regime Iva delle prestazioni di formazione ed aggiornamento del personale dalla c.m. 36/2010 alla r.m. 44/2012. Parte I

Avv. Lucia Ripa

Abstract

La parte I dell'articolo esamina la disciplina IVA delle prestazioni di formazione ed addestramento del personale vigente fino al 31.12.2009 e quella operante dall'1.01.2010, evidenziando le criticità applicative. Con esempi.

SOMMARIO

1. Normativa vigente fino al 31.12.2009
2. Normativa vigente dall'1.01.2010. Questioni interpretative ed applicative

1. Normativa vigente fino al 31.12.2009.

Com'è noto, la normativa IVA sulle prestazioni di servizi è stata recentemente interessata da alcune rilevanti modifiche, per effetto delle quali si è creato un vero e proprio spartiacque tra il regime vigente fino al 31.12.2009 e quello successivo.

È appena il caso di premettere che conoscere la territorialità di una prestazione di servizi è di estrema importanza, in quanto essa è uno dei requisiti per l'assoggettamento ad IVA o meno in Italia e dei conseguenti adempimenti pratici (fatturazione, registrazione ecc.).

Prestazioni di formazione ed addestramento del personale rese a soggetti "italiani".

Fino al 31.12.2009 la territorialità delle prestazioni di formazione ed addestramento del personale era specificamente disciplinata dall'articolo 7, 4°, comma, lett. d), DPR 633/72, che prevedeva: " (omissis) le prestazioni ... (omissis) di consulenza ed assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione ed addestramento del personale.... (omissis) si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea".

Fino al 31.12.2009, quindi, le prestazioni di formazione ed addestramento del personale erano collegate a quelle di consulenza ed assistenza tecnica o legale e, per ciò che concerne la territorialità, esse si consideravano effettuate in Italia a due condizioni: 1) che i committenti della prestazione, domiciliati o residenti in Italia, non avessero stabilito il proprio domicilio all'estero o fossero stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero; b) che il servizio fosse utilizzato all'interno della UE.

Prestazioni di formazione ed addestramento professionale rese a privati comunitari.

La successiva lettera e) precisava: "Le prestazioni di servizi ... (omissis) di cui alla lettera precedente, rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri della CEE, si considerano effettuate nel territorio dello Stato, quando il destinatario non è soggetto passivo dell'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza".

Pertanto, la territorialità era costituita dalla tipologia del destinatario della prestazione; quindi, se il destinatario era privato comunitario, la prestazione era sempre soggetta ad IVA in Italia, se il destinatario era un soggetto passivo comunitario, era esclusa da IVA.

Prestazioni di formazione ed addestramento professionale resi a soggetti residenti fuori dalla UE.

La lettera f) sanciva: "... (omissis) le prestazioni di consulenza ed assistenza tecnica e legale, ivi comprese quelle di formazione ed addestramento del personale... (omissis) rese a soggetti domiciliati e residenti fuori dalla Comunità economica europea... (omissis) si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate... (omissis)".

In questo caso il criterio cardine della territorialità è lo svolgimento della prestazione in Italia, sia per quella resa ad un soggetto passivo che per quella resa ad un privato.

Domicilio, residenza e stabile organizzazione.

Fatta questa opportuna premessa, occorre anche precisare che, per le persone fisiche, il domicilio e la residenza sono concetti mutuati dal Codice Civile (come chiarito nella risalente Circolare 26/411138 del 1979), mentre, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, il domicilio è il luogo ove si trova la sede legale e la residenza è il luogo ov'è situata la sede effettiva.

La "stabile organizzazione", concetto derivato dalla Convenzione OCSE ed introdotto nel settore delle imposte dirette dall'articolo 162 del DPR 917/86, comprende: una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.

L'"utilizzo" del servizio va inteso in senso tecnico, quale luogo dove i risultati del servizio commesso vengono acquisiti alla sfera giuridico-patrimoniale del committente, indipendentemente dalle successive eventuali operazioni cui potevano riferirsi i servizi stessi, come chiarito dal Ministero delle Finanze, nella R.M. 520391 del 22/05/1975.

Esempi.

1. Corso di formazione reso da ente italiano a società residente e domiciliata in Italia, utilizzo in Italia:

↓

soggetto ad IVA in Italia, ai sensi dell'articolo 7, 4° comma, lett. d), DPR 633/72.

2. Corso di formazione reso da ente svizzero a società residente e domiciliata in Italia, utilizzo in Italia:

↓

soggetto ad IVA in Italia, ai sensi dell'articolo 7, 4° comma, lett. d), DPR 633/72.

3. Corso di formazione reso da ente italiano a società residente e domiciliata in Italia, utilizzo in Svizzera:

↓

Escluso da IVA, ai sensi dell'articolo 7, 4° comma, lett. d), DPR 633/72.

4. Corso di formazione reso da ente italiano a società residente e domiciliata in Italia, utilizzo in Francia:

↓
soggetto ad IVA in Italia, ai sensi dell'articolo 7, 4° comma, lett. d), DPR 633/72.

5. Addestramento professionale a società svizzera per personale da utilizzare presso la filiale italiana:

↓
soggetto ad IVA in Italia, ai sensi dell'articolo 7, 4° comma, lett. f), DPR 633/72.

6. Addestramento professionale svolto in Germania da società italiana a privato residente in Germania:

↓
soggetto ad IVA in Italia, ai sensi dell'articolo 7, 4° comma, lett. e), DPR 633/72.

7. Addestramento professionale a società svizzera con utilizzo in Svizzera:

↓
Escluso da IVA, ai sensi dell'articolo 7, 4° comma, lett. f), DPR 633/72.

8. Addestramento professionale a società svizzera per personale da utilizzare presso la filiale francese:

↓
Escluso da IVA, ai sensi dell'articolo 7, 4° comma, lett. f), DPR 633/72.

2. Normativa vigente dall'1.01.2010. Questioni interpretative ed applicative.

La modifica introdotta a partire dal 2010 ha complicato l'operatività.

Infatti, il nuovo articolo 7 septies del DPR 633/72 ha contemplato solo le prestazioni di consulenza ed assistenza tecnica e legale, omettendo l'inciso "comprese le prestazioni di formazione ed addestramento del personale" presente, invece, nell'articolo 7, 4° comma, lett. d), e) ed f).

Ciò ha destato delle perplessità in ordine all'interpretazione da dare a questa omissione, poiché, in base al brocardo "ubi nex voluit dixit, ubi noluit tacuit", essa significava un distacco tra le prestazioni di formazione ed addestramento del personale e le prestazioni di consulenza ed assistenza tecnica e legale, che impediva alle prestazioni di formazione ed addestramento del personale di poter essere ricondotte all'articolo 7 septies del DPR 633/72.

Per risolvere le perplessità sono state proposte due tesi interpretative:

1) Una prima corrente comprendeva le prestazioni di formazione ed addestramento del personale tra quelle di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili, previsti dall'articolo 7 quinquies del DPR 633/72, di seguito analizzato.

Art. 7 quinquies del DPR 633/72 nel testo in vigore dall'1.01.2010 al 31.12.2010.

L'articolo 7 quinquies, nel testo in vigore dall'01.01.2010 stabiliva: "In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili... (omissis) si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte".

Effetti operativi di questa tesi.

La deroga all'intero comma 1 dell'articolo 7-ter del DPR 633/72 comportava che le prestazioni di formazione ed addestramento del personale rese sia a soggetti privati che a soggetti passivi IVA sarebbero state territorialmente rilevanti solo ed esclusivamente se svolte in Italia.

Esempi.

1. Alfa Srl organizza nel 2010 dei corsi di formazione professionale a favore della società turca Y. I corsi si svolgono in Italia:

↓

La prestazione è soggetta ad IVA italiana;

↓

Alfa Srl deve assoggettare la prestazione ad IVA italiana ed emettere fattura esente da IVA, ai sensi dell'articolo 10, n. 20), DPR 633/72 ed annotarla sul registro IVA [Si ricorda che l'art. 10, n. 20) del DPR 633/72 riconosce l'esenzione alle prestazioni educative, didattiche di ogni genere, di formazione ed addestramento del personale solo ove esse siano rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e da ONLUS. Le prestazioni rese da soggetti diversi da questi sono imponibili ad IVA. Per semplicità, tutti gli esempi presuppongono che le prestazioni siano rese da soggetti riconosciuti];

2. Alfa Srl organizza nel 2010 dei corsi di formazione professionale a favore della società italiana Beta Spa. I corsi si svolgono in Bosnia:

↓

La prestazione è esclusa da IVA in Italia;

↓

Alfa Srl emette un documento escluso da IVA e registrato solo in contabilità generale.

Articolo 7-quinques del DPR 633/72 vigente dall'01.01.2011.

La norma dispone: "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... (omissis) rese a committenti non soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte".

Il nuovo testo scinde il criterio della territorialità delle prestazioni rese a privati da quello operante per i soggetti passivi IVA:

- per le prime è il luogo in cui il servizio viene reso (in sostanza, rimane efficace il criterio del 2010);
- per le seconde si applica l'articolo 7-ter del DPR 633/72, che individua come criterio di collegamento quello dello Stato in cui il committente della prestazione è stabilito.

2) Una seconda scuola di pensiero riconduceva le prestazioni di formazione ed addestramento del personale all'articolo 7-ter del DPR 633/72.

Come già precisato, questa norma individua la territorialità nel luogo in cui è stabilito il soggetto passivo destinatario della prestazione o, se esso è un privato, nel luogo in cui è stabilito il soggetto passivo prestatore del servizio. Perciò, nella generalità dei casi, quest'interpretazione portava ad assoggettare la prestazione di formazione ed addestramento del personale ad IVA italiana.

Effetti operativi di questa tesi.

Se il committente della prestazione è un soggetto passivo stabilito nel territorio italiano, la prestazione di formazione ed addestramento del personale è soggetta ad IVA, a prescindere dal luogo in cui la prestazione viene resa.

Ciò comporta l'obbligo di emettere fattura esente da IVA, ai sensi dell'articolo 10, n. 20), DPR 633/72 ed annotarla nel registro delle fatture emesse. Se, poi, il prestatore è soggetto passivo non stabilito in Italia, il destinatario della prestazione dovrà integrare il documento emesso dal prestatore, qualificando l'operazione esente ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del DPR 633/72 ed annotarlo nel registro IVA acquisti [In questo caso, non essendoci IVA a debito da bilanciare con quella a credito, è sufficiente l'annotazione nel solo registro IVA acquisti].

Al contrario, se chi richiede la prestazione è un soggetto passivo stabilito all'estero, la prestazione di formazione ed addestramento del personale è esclusa da IVA in Italia, a prescindere dal luogo in cui la prestazione viene resa.

Ciò comporta l'obbligo di emettere fattura esclusa da IVA e presentare il Modello INTRASTAT (se la prestazione fosse stata imponibile) [Cfr. nota n. 1].

Se il destinatario della prestazione è un privato, italiano o comunitario, la fattura deve essere sempre emessa esente, ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del DPR 633/72.

Esempi.

1. Alfa Srl organizza nel 2010 dei corsi di formazione professionale a favore della società turca Y. I corsi si svolgono in Italia:

↓

La prestazione è esclusa da IVA italiana;

↓

Alfa Srl deve emettere un documento contabile registrato solo in contabilità generale;

2. Alfa Srl organizza nel 2010 dei corsi di formazione professionale a favore della società italiana Beta Spa. I corsi si svolgono in Bosnia:

↓

La prestazione è soggetta ad IVA in Italia;

↓

Alfa Srl emette fattura ai sensi dell'articolo 10, n. 20) DPR 633/72 e la annota nel registro IVA vendite.

È evidente che la confusione operativa si verificava soprattutto nel 2010, in quando operavano due criteri di collegamento diversi (luogo di svolgimento dell'attività di formazione/addestramento del personale oppure luogo dove il soggetto passivo committente è stabilito).

Per rendere maggiormente comprensibile la babele che si verificava dal punto di vista pratico seguono alcuni esempi.

1. Alfa Srl organizza nel 2010 dei corsi di formazione professionale a favore della società francese J. I corsi si svolgono in Italia:

↓

Se si applica la tesi 1 (= le prestazioni rientrano nell'articolo 7 quinquies del DPR 633/72, quali prestazioni di servizi culturali, educativi ecc.);

↓

la prestazione è soggetta ad IVA in Italia;

↓

Alfa Srl deve emettere fattura esente ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del DPR 633/72 ed annotarla nel registro IVA vendite;

Se si applica la tesi 2 (= le prestazioni rientrano nell'articolo 7 ter del DPR 633/72, quali prestazioni di servizi "generiche");

↓

la società francese è soggetto passivo non stabilito in Italia;

↓

la prestazione è esclusa da IVA in Italia;

↓

Alfa Srl emette un documento contabile annotato solo in contabilità generale;

È evidente che aderire ad una tesi o all'altra non è di poco rilievo pratico, considerando le sanzioni

applicabili in caso di verifica fiscale, specialmente se le prestazioni non avessero beneficiato dell'esenzione, con conseguente ripresa dell'IVA non versata, applicazione delle sanzioni, anche per la mancata presentazione del Modello INTRASTAT.

Pubblicato su filodiritto il 05.06.12

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941).

La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941.

È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, *La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen.*, in "Filodiritto" (<http://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale.

Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa.

È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.