

Il regime IVA delle prestazioni di formazione ed aggiornamento del personale dalla C.M. 36-2010 alla R.M. 44-2012. Parte II

14 Giugno 2012

Lucia Ripa

Leggi la [Prima Parte](#)

Abstract

Dopo una panoramica sulle problematiche operative nel passaggio dal vecchio regime IVA delle prestazioni di formazione ed addestramento del personale a quello nuovo, si analizzano le prassi ministeriali ed il Regolamento 282/2011. Con esempi.

SOMMARIO

1. La Circolare Ministeriale 36/E/2010

2. Il Regolamento UE 282/2011

3. La R.M. 44/2012

1. La Circolare ministeriale 36/E/2010.

Il Ministero delle Finanze, rispondendo ai quesiti sul Modello INTRASTAT, nella Circolare 36/2010 ha aderito alla tesi n. 2), ritenendo che le prestazioni di formazione ed addestramento del personale appartenevano alla categoria delle prestazioni di servizi “generiche”, con conseguente assoggettamento ad IVA in Italia, in base all’articolo 7 ter del DPR 633/72, se il committente soggetto passivo è ivi stabilito ed obbligo di presentazione del Modello INTRASTAT, qualora non ricorressero le condizioni per l’esonero. Per il fatto che il Ministero avesse espresso un proprio orientamento, non sussisteva più l’obiettivo incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle norme tributarie che l’articolo 10, 3° comma della Legge 212/00 prevede quali circostanze che permettono la non applicazione delle sanzioni.

2. Il Regolamento UE 282/11.

Il Regolamento di esecuzione della direttiva 2006/112/2008 si pone l’obiettivo di garantire l’applicazione uniforme dell’attuale sistema dell’IVA, in particolare in materia di: soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili.

L’articolo 44 del Regolamento prevede che: “i servizi di formazione e 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. La durata del corso o della riqualificazione professionale è irrilevante a tal fine”.

Per effetto di quest’interpretazione, dunque, le prestazioni di formazione ed aggiornamento professionale devono essere comprese in quelle culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, disciplinate dall’articolo 7 quinquies del DPR 633/72.

L’esistenza di questo Regolamento è molto importante, data la natura di atto normativo immediatamente applicabile negli Stati membri della UE che obbliga il giudice ad eventualmente disapplicare la normativa

interna contrastante con il Regolamento.

Ovviamente il Regolamento prevale anche sulla prassi ministeriale.

Infine, trattandosi di norma interpretativa, ha valenza retroattiva e, perciò, nel caso in cui il contribuente abbia aderito alla tesi n. 1) e nel corso di una verifica fiscale si veda contestare il comportamento seguito, può difendersi facendo riferimento all'articolo 44 del Regolamento 282/2011, che, appunto, si applica a partire dal 2010, anno in cui la Direttiva 2008/8/ CE (che modifica, per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi la Direttiva 2006/112/2008) è stata attuata nell'ordinamento italiano.

Effetti pratici dell'articolo 44 del Regolamento UE 282/11.

Riproponendo gli esempi elencati precedentemente, il comportamento che rispetta la lettera e la ratio della Direttiva 2006/112/2008, modificata dalla Direttiva 2008/8/CE, è il seguente:

PERIODO D'IMPOSTA 2010.

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

?

La prestazione è soggetta ad IVA italiana, in quanto il criterio territoriale è costituito dallo svolgimento della prestazione sul territorio;

?

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

2. Alfa Srl organizza 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, in quanto manca il criterio di collegamento richiesto dall'articolo 7-quinquies, ossia lo svolgimento del servizio in Italia;

?

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

PERIODO D'IMPOSTA 2011.

1. Alfa Srl svolge un corso di addestramento professionale a favore di soggetti disoccupati. Il corso si svolge in Italia:

?

L'articolo 7 quinquies del DPR 633/72 individua come criterio di collegamento per le prestazioni rese a privati il luogo di esecuzione delle medesime. Perciò, se esse si svolgono nel territorio italiano, saranno soggette ad IVA in Italia, altrimenti no;

?

Alfa Srl emette fattura esente, ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del DPR 633/72 e la annoterà nel registro delle fatture emesse.

2. La società francese Z svolge un corso di qualificazione professionale a favore di Beta Spa, soggetto passivo stabilito in Italia:

?

La prestazione è regolata dall'articolo 7 ter del DPR 633/72, in quanto l'articolo 7 quinquies del DPR 633/72 dal 2011 disciplina solo le prestazioni rese nei confronti dei privati;

?

il criterio di territorialità collegamento è lo Stato dove il soggetto passivo IVA è stabilito;

?

Il soggetto passivo committente è stabilito in Italia;

?

La prestazione è soggetta ad IVA in Italia;

?

Beta Spa integra il documento emesso da Z, indicando che si tratta di prestazione esente ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del DPR 633/72 e lo annota nel registro IVA acquisti.

?

Beta Spa non deve includere la prestazione ricevuta nel Modello INTRASTAT, in quanto esente (l'art. 50, comma 6°, ultimo periodo esclude dall'obbligo di presentare il Modello INTRASTAT le prestazioni di servizi per le quali l'imposta non è dovuta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario).

3. Gamma Srl svolge in Italia una prestazione di addestramento del personale di una società spagnola:

?

La prestazione è regolata dall'articolo 7 ter del DPR 633/72, secondo il quale il criterio di collegamento è lo Stato dove il soggetto passivo IVA è stabilito;

?

Il soggetto passivo committente è stabilito in Spagna;

?

La prestazione è esclusa da IVA italiana;

?

Gamma Srl emetterà documento senza addebito di IVA;

?

Gamma Srl includerà questa presentazione nel Modello INTRASTAT.

3. La R.M. 44/2012.

Con la recente risoluzione il Ministero delle Finanze, dopo un excursus della normativa sulle prestazioni di servizi di formazione ed addestramento del personale vigente ante 2010, ha illustrato il problema interpretativo che si era posto con la mancata inclusione di dette prestazioni tra quelle di consulenza tecnica e legale.

La conclusione a cui è giunta l'Agenzia è che il testo del Regolamento UE 282/2011 è dirimente rispetto ad ogni questione interpretativa e, perciò, risulta superato l'orientamento espresso nella precedente Circolare 36/2010.

Leggi la [Prima Parte](#)

Abstract

Dopo una panoramica sulle problematiche operative nel passaggio dal vecchio regime IVA delle prestazioni di formazione ed addestramento del personale a quello nuovo, si analizzano le prassi ministeriali ed il Regolamento 282/2011. Con esempi.

SOMMARIO

1. La Circolare Ministeriale 36/E/2010

2. Il Regolamento UE 282/2011

3. La R.M. 44/2012

1. La Circolare ministeriale 36/E/2010.

Il Ministero delle Finanze, rispondendo ai quesiti sul Modello INTRASTAT, nella Circolare 36/2010 ha aderito alla tesi n. 2), ritenendo che le prestazioni di formazione ed addestramento del personale

appartenevano alla categoria delle prestazioni di servizi “generiche”, con conseguente assoggettamento ad IVA in Italia, in base all’articolo 7 ter del DPR 633/72, se il committente soggetto passivo è ivi stabilito ed obbligo di presentazione del Modello INTRASTAT, qualora non ricorressero le condizioni per l’esenzione. Per il fatto che il Ministero avesse espresso un proprio orientamento, non sussisteva più l’obiettivo incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle norme tributarie che l’articolo 10, 3° comma della Legge 212/00 prevede quali circostanze che permettono la non applicazione delle sanzioni.

2. Il Regolamento UE 282/11.

Il Regolamento di esecuzione della direttiva 2006/112/2008 si pone l’obiettivo di garantire l’applicazione uniforme dell’attuale sistema dell’IVA, in particolare in materia di: soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili.

L’articolo 44 del Regolamento prevede che: “i servizi di formazione e 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. La durata del corso o della riqualificazione professionale è irrilevante a tal fine”.

Per effetto di quest’interpretazione, dunque, le prestazioni di formazione ed aggiornamento professionale devono essere comprese in quelle culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, disciplinate dall’articolo 7 quinquies del DPR 633/72.

L’esistenza di questo Regolamento è molto importante, data la natura di atto normativo immediatamente applicabile negli Stati membri della UE che obbliga il giudice ad eventualmente disapplicare la normativa interna contrastante con il Regolamento.

Ovviamente il Regolamento prevale anche sulla prassi ministeriale.

Infine, trattandosi di norma interpretativa, ha valenza retroattiva e, perciò, nel caso in cui il contribuente abbia aderito alla tesi n. 1) e nel corso di una verifica fiscale si veda contestare il comportamento seguito, può difendersi facendo riferimento all’articolo 44 del Regolamento 282/2011, che, appunto, si applica a partire dal 2010, anno in cui la Direttiva 2008/8/ CE (che modifica, per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi la Direttiva 2006/112/2008) è stata attuata nell’ordinamento italiano.

Effetti pratici dell’articolo 44 del Regolamento UE 282/11.

Riproponendo gli esempi elencati precedentemente, il comportamento che rispetta la lettera e la ratio della Direttiva 2006/112/2008, modificata dalla Direttiva 2008/8/CE, è il seguente:

PERIODO D’IMPOSTA 2010.

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

?

La prestazione è soggetta ad IVA italiana, in quanto il criterio territoriale è costituito dallo svolgimento della prestazione sul territorio;

?

Alfa Srl deve assoggettare la prestazione ad IVA italiana ed emettere fattura esente ai sensi dell’articolo 10, n. 20) del DPR 633/72 ed annotarla sul registro IVA vendite;

2. Alfa Srl organizza 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, in quanto manca il criterio di collegamento richiesto dall’articolo 7-quinquies, ossia lo svolgimento del servizio in Italia;

?

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

PERIODO D'IMPOSTA 2011.

1. Alfa Srl svolge un corso di addestramento professionale a favore di soggetti disoccupati. Il corso si svolge in Italia:

?

L'articolo 7 quinquies del DPR 633/72 individua come criterio di collegamento per le prestazioni rese a privati il luogo di esecuzione delle medesime. Perciò, se esse si svolgono nel territorio italiano, saranno soggette ad IVA in Italia, altrimenti no;

?

Alfa Srl emette fattura esente, ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del DPR 633/72 e la annoterà nel registro delle fatture emesse.

2. La società francese Z svolge un corso di qualificazione professionale a favore di Beta Spa, soggetto passivo stabilito in Italia:

?

La prestazione è regolata dall'articolo 7 ter del DPR 633/72, in quanto l'articolo 7 quinquies del DPR 633/72 dal 2011 disciplina solo le prestazioni rese nei confronti dei privati;

?

il criterio di territorialità collegamento è lo Stato dove il soggetto passivo IVA è stabilito;

?

Il soggetto passivo committente è stabilito in Italia;

?

La prestazione è soggetta ad IVA in Italia;

?

Beta Spa integra il documento emesso da Z, indicando che si tratta di prestazione esente ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del DPR 633/72 e lo annota nel registro IVA acquisti.

?

Beta Spa non deve includere la prestazione ricevuta nel Modello INTRASTAT, in quanto esente (l'art. 50, comma 6°, ultimo periodo esclude dall'obbligo di presentare il Modello INTRASTAT le prestazioni di servizi per le quali l'imposta non è dovuta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario).

3. Gamma Srl svolge in Italia una prestazione di addestramento del personale di una società spagnola:

?

La prestazione è regolata dall'articolo 7 ter del DPR 633/72, secondo il quale il criterio di collegamento è lo Stato dove il soggetto passivo IVA è stabilito;

?

Il soggetto passivo committente è stabilito in Spagna;

?

La prestazione è esclusa da IVA italiana;

?

Gamma Srl emetterà documento senza addebito di IVA;

?

Gamma Srl includerà questa presentazione nel Modello INTRASTAT.

3. La R.M. 44/2012.

Con la recente risoluzione il Ministero delle Finanze, dopo un excursus della normativa sulle prestazioni di servizi di formazione ed addestramento del personale vigente ante 2010, ha illustrato il problema interpretativo che si era posto con la mancata inclusione di dette prestazioni tra quelle di consulenza tecnica e legale.

La conclusione a cui è giunta l'Agencia è che il testo del Regolamento UE 282/2011 è dirimente rispetto ad ogni questione interpretativa e, perciò, risulta superato l'orientamento espresso nella precedente Circolare 36/2010.

TAG: IVA, articoli professionisti, Diritto del lavoro e della sicurezza, diritto tributario

Avvertenza

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" (<https://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.
