

RISOLUZIONE N.44/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 7 maggio 2012

OGGETTO: *Trattamento fiscale dei servizi di formazione e di aggiornamento professionale – Criterio di individuazione del presupposto territoriale – Art. 7-quinquies d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633*

È stato chiesto alla scrivente di chiarire quale sia il criterio di individuazione del presupposto territoriale, ai fini IVA, per i servizi di formazione e di aggiornamento professionale.

Nella normativa vigente sino al 31 dicembre 2009, tali prestazioni venivano assimilate - ai fini della territorialità - ai servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale, di cui seguivano la disciplina [d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 7, quarto comma, lettera d)] ed erano assoggettati ad imposta nel luogo in cui era stabilito il committente.

A far data dal 1° gennaio 2010, in seguito alle modifiche recate al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dal decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, i servizi di formazione professionale non sono più espressamente menzionati dalle disposizioni che disciplinano il requisito territoriale. In particolare, l'articolo 7-septies, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, là dove menziona i servizi di consulenza tecnica o legale, non prevede più tale assimilazione.

La mancanza di un esplicito richiamo delle prestazioni di formazione citate ha ingenerato alcuni dubbi sulla qualificazione delle medesime ai fini dell'individuazione del requisito della territorialità, ed, in particolare, se le stesse dovessero essere qualificate tra i servizi generici (disciplinati, ai fini della territorialità, dall'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972) o tra i servizi educativi e culturali (disciplinati, ai fini della territorialità, dall'articolo 7-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972).

L'art. 44 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, in vigore dal 1° luglio 2011, ha chiarito la natura dei servizi di formazione professionale. 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”*.

A seguito della disposizione comunitaria devono ritenersi superate le indicazioni fornite con la circolare 21 ottobre 2010, n. 36/E, secondo cui le prestazioni relative ai corsi di formazione e addestramento del personale rientrano nella categoria delle prestazioni generiche alle quali si applica il criterio-base di collegamento territoriale previsto dall'art. 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.

In virtù della classificazione dei servizi di formazione nell'ambito delle prestazioni didattiche, il collegamento territoriale di detti servizi deve, infatti, essere coerentemente individuato secondo i criteri previsti dall'art. 7-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972 (*“Territorialità – Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili”*).

In base alla lett. a) di tale disposizione, a decorrere dal 1° gennaio 2011, 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.

Al fine di individuare il luogo di tassazione dei servizi di formazione e aggiornamento professionale, si deve, pertanto, distinguere tra i servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA (definiti anche come servizi “*business to consumer*” ovvero “*B2C*”) e quelli resi nei confronti di committenti soggetti passivi IVA (definiti anche come servizi “*business to business*” ovvero “*B2B*”), così come individuati dall’art. 7-ter, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, mentre i servizi di formazione e aggiornamento professionali resi nei rapporti *B2C* - in applicazione del richiamato art. 7-quinquies, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 - si considerano effettuati nel territorio dello Stato se ivi materialmente eseguiti, 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 del 1972.

L’individuazione del presupposto territoriale dei servizi in questione è, quindi, strettamente connessa alla verifica circa lo *status* di soggetto passivo del committente. In merito alla prova di detto *status* nonché alla qualità di soggetto passivo del committente, si rinvia ai chiarimenti resi nella circolare 29 luglio 2011, n. 37/E.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE