

La risposta delle Entrate sulla portata del criterio di localizzazione delle prestazioni

# Servizi immobiliari, confini estesi a tlc, musica e catering

Pagine a cura  
di FRANCO RICCA

**S**ervizi immobiliari ad ampio raggio. Secondo una recente risposta dell'Agenzia delle entrate, nel quadro di una prestazione principale consistente nella messa a disposizione di beni immobili, si considerano accessorie non solo talune prestazioni aggiuntive obbligatorie, per esempio illuminazione, climatizzazione, pulizia, presidio dei locali, ma anche servizi «on demand» pattuiti e pagati distintamente, quali addobbi floreali, linee di telecomunicazione, intrattenimento musicale, ristorazione. Di conseguenza, anche i servizi di tale seconda tipologia pagano l'Iva in Italia se l'immobile oggetto della prestazione principale è situato nel territorio nazionale. L'interessante risposta ripropone la questione della portata del criterio speciale di localizzazione delle prestazioni di servizi relativi ai beni immobili, in stretto collegamento con la questione pregiudiziale della corretta qualificazione ai fini Iva delle operazioni complesse.

**Il luogo delle prestazioni immobiliari.** Tra le deroghe alla regola-base, secondo cui le prestazioni di servizi in genere sono localizzate nel paese del committente (rapporti B2B) o in quello del prestatore (rapporti B2C), l'art. 7-quater, alla lettera a), del dpr 633/72 prevede che le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione di lavori immobiliari, si considerano effettuate nel territorio dello stato quando l'immobile è ivi situato. Pertanto, in base a questa disposizione, che recepisce l'art. 47 della direttiva Iva, i servizi collegati a un bene immobile sono localizzati esclusi-

vamente sulla base del criterio oggettivo del luogo in cui si trova il bene stesso, indipendentemente da ogni altra variabile (sono irrilevanti, per esempio, il domicilio del prestatore o del committente, nonché lo status di quest'ultimo).

Il criterio speciale, all'atto della concreta applicazione, pone spesso problemi di qualificazione della fattispecie, per quanto attiene sia alla nozione di bene immobile, sia al collegamento necessario per poter qualificare una prestazione come «relativa» a un bene immobile. Per una maggiore uniformità di applicazione a livello Ue, con regolamento del Consiglio Ue 1042/2013 sono state inserite nel regolamento n. 282/2011 le seguenti disposizioni:

- l'art. 13-ter, che definisce la nozione di bene immobile agli effetti dell'Iva;

- l'art. 31-bis, che al paragrafo 1 definisce il collegamento tra la prestazione e il bene immobile, mentre ai paragrafi successivi elenca in via esemplificativa talune operazioni che debbono considerarsi (par. 2) oppure non debbono considerarsi (par. 3) relative a beni immobili.

- l'art. 31-ter, concernente la messa a disposizione di attrezzature e di personale.

Dette disposizioni, efficaci dal 1° gennaio 2017, sono state commentate dai servizi fiscali della Commissione europea in un documento datato 26 ottobre 2015 (di seguito semplicemente «documento»), che fornisce indicazioni utili alla comprensione del significato e della portata delle nuove disposizioni, ma non ha tuttavia carattere vincolante.

**La definizione di «beni immobili».** L'art. 13-ter del regolamento stabilisce che, ai fini dell'applicazione della direttiva Iva, si considerano beni immobili:

a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;

b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul o incorporato al suolo, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmen-

te smontabile né agevolmente rimovibile;

c) qualsiasi elemento che sia stato installato e che formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;

d) qualsiasi elemento, apparecchi o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio, che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.

Al riguardo, nel documento si osserva, tra l'altro, che il «fabbricato» è una struttura eretta dall'uomo con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica, mentre il termine «edificio» ha un significato più ampio e comprende altre strutture, erette dall'uomo, che non si considerano generalmente come fabbricati: per esempio, opere di ingegneria civile, quali strade, ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, impianti industriali quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, ecc. Occorre quindi notare che le suddette definizioni non coincidono del tutto con quelle assunte nell'ordinamento interno: la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 14/2015, riprendendo documenti precedenti, chiarisce infatti che «per edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome». Una strada, dunque, nell'accezione comunitaria è un edificio, mentre non lo è nell'accezione domestica.

Nel documento si osserva inoltre che fabbricati o edifici sono considerati beni immobili in tutte le loro parti «costitutive», termine, questo, che si riferisce non solo alla struttura, ma anche a ogni elemento installato e che costituisce parte integrante del fabbricato o edificio, oppure che vi è installato in modo permanente, forman-

do un tutto unico in modo tale che in assenza di tali elementi il fabbricato o l'edificio risulterebbe incompleto, ovvero la sua integrità risulterebbe alterata.

**Il collegamento tra la prestazione e il bene immobile.** Quanto alla intensità del legame necessaria per poter qualificare la prestazione di servizi come «relativa» al bene immobile, l'art. 31-bis, al paragrafo 1, conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia Ue, stabilisce che i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto quelli che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni, aggiungendo poi che tale requisito sussiste per i servizi:

a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;

b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica del bene.

Nel documento, premesso che la valutazione dell'esistenza di un «nesso sufficientemente diretto» fra il servizio erogato e il bene immobile deve essere effettuata in modo oggettivo a fronte dei criteri indicati alle lettere a) e b) del par. 1 dell'art. 31-bis, viene precisato che:

- i criteri di cui alla lettera a) concernono i servizi in cui l'esito deriva dal bene immobile, per esempio, la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato; il bene immobile è un elemento costitutivo del servizio, essenziale e indispensabile per la sua prestazione;

- i criteri della lettera b), invece, considerano il bene immobile come l'oggetto del servizio erogato (per esempio, la riparazione di un fabbricato). In questo caso, i servizi hanno per oggetto l'alterazione dello stato giuridico o delle caratteristiche fisiche dell'immobile. L'alterazione giuridica deve comprendere ogni modifica della situazione giuridica del bene. Riguardo all'alterazione fisica, in assenza di ulteriori specificazioni nella norma, si ritiene che ogni tipo di modifi-

cazione fisica di un bene immobile sia sufficiente per rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione, compresi i servizi volti a impedire qualsiasi alterazione fisica. Per «alterazione fisica» non si deve intendere solo quella comportante cambiamenti significativi; anche modifiche di lieve entità che producono l'alterazione fisica di un bene immobile, che non comportano cioè modifiche nella sostanza dell'immobile, rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione, quali per esempio la manutenzione o la pulizia di strade,

ponti, fabbricati.

**Messa a disposizione di attrezzature.** L'art. 31-ter del regolamento, infine, stabilisce che qualora siano messe a disposizione attrezzature affinché un destinatario possa realizzare lavori su beni immobili, tale operazione costituisce una prestazione di servizi relativi a un bene immobile soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. Se insieme alle attrezzature è messo a disposizione del destinatario personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori, si presume che il

prestatore abbia assunto tale responsabilità. La presunzione che il prestatore abbia la responsabilità dell'esecuzione dei lavori può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto.

Il noleggio di attrezzature, con o senza personale, per l'esecuzione di lavori su un bene immobile, è considerato un servizio relativo a un bene immobile soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. In sostanza, il servizio riveste natura immobiliare quando l'oggetto del rapporto contrat-

tuale non è il noleggio, ossia la semplice messa a disposizione delle attrezzature, eventualmente con il personale manovratore (c.d. «noli a caldo»), ma la realizzazione dell'opera, della quale il prestatore assume la responsabilità, con un obbligo di risultato tipico del contratto di appalto o d'opera.

L'assunzione di responsabilità si presume per legge, salvo prova contraria, che potrà essere fornita con ogni mezzo, nel caso in cui le attrezzature siano messe a disposizione del destinatario insieme a personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori.

—© Riproduzione riservata—

## Le norme sul luogo dei servizi immobiliari

- I servizi relativi ai beni immobili pagano l'Iva nel luogo in cui è situato l'immobile
- I beni immobili sono definiti dall'articolo 13-ter del regolamento Ue n. 282/2011
- Si considerano "relativi" a beni immobili solo i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni. Questo requisito sussiste per i servizi:
  - a. derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione
  - b. erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica del bene

