

IVA

Territorialità ai fini IVA per le prestazioni di deposito merci

di Marco Peirolo

Al fine di individuare il regime applicabile, ai fini IVA, al **servizio di deposito merci** è necessario stabilire quale sia la **natura della prestazione** e, per l'effetto, il luogo in cui la stessa si considera effettuata.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 28 del 21 giugno 2011, ha preso in considerazione il caso del soggetto passivo d'imposta italiano che riceve una prestazione di deposito per merci custodite in altro Stato membro.

Nel quesito posto all'Agenzia si fa presente che, secondo la legislazione locale, la prestazione è relativa all'immobile e, quindi, assoggettata a IVA secondo il **criterio del luogo di ubicazione dell'immobile**.

Ciò detto, viene chiesto se tale interpretazione sia condivisibile e, in caso contrario, come si debba comportare il committente italiano che riceva una fattura con addebito dell'IVA da parte della società comunitaria.

Nella risposta contenuta nella circolare n. 28/E/2011 si osserva:

- da un lato, che l'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che *“il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica”*;
- dall'altro, che il successivo art. 47 della Direttiva stabilisce, in deroga alla previsione di cui al predetto art. 44, che *“il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene”*.

Tanto premesso, nella circolare viene indicato che, in base all'art. 1766 c.c., *“il deposito è il contratto col quale una parte riceve dall'altra una cosa mobile con l'obbligo di custodirla e di restituirla in natura”* e che *“si è dell'avviso che conformemente alla predetta normativa comunitaria, le prestazioni di deposito merci non possano ricondursi alla categoria delle prestazioni di servizi relative ai beni immobili”*.

Di conseguenza, ai fini dell'individuazione del luogo di effettuazione del servizio di stoccaggio si applica la **previsione generale** di cui al citato art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE, recepita dall'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato *“quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”*.

La **natura “generica” della prestazione di stoccaggio dei beni** è stata confermata dalla Corte di giustizia nella causa **C-155/12** del 27 giugno 2013 (*RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*), ma alla **condizione** che il magazzinaggio di merci **non implichi l’assegnazione di una parte specifica dell’immobile ad uso esclusivo del destinatario**; in quest’ultima ipotesi, infatti, i giudici comunitari hanno ritenuto che il servizio di custodia reso dal depositario sia da intendersi relativo ad un bene immobile, come tale territorialmente rilevante nel Paese in cui è ubicato l’immobile in applicazione del criterio previsto dall’art. 47 della Direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all’art. 7-quater, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

La conclusione raggiunta dalla Corte UE si basa sulle considerazione che, affinché una prestazione di servizi rientri nell’ambito di applicazione del criterio territoriale basato sul luogo di ubicazione dell’immobile, *“è necessario che tale prestazione sia collegata a un bene immobile espressamente determinato”* e che *“il bene immobile sia l’oggetto stesso della prestazione di servizi. Tale ipotesi si verifica, in particolare, quando un bene immobile espressamente determinato debba essere considerato elemento costitutivo di una prestazione di servizi, in quanto ne rappresenta un elemento centrale e indispensabile”*.

Di conseguenza, *“una prestazione di stoccaggio come quella in esame nel procedimento principale, che non può essere considerata relativa alla sistemazione, alla gestione o alla valutazione di un bene immobile, può rientrare nell’ambito di applicazione del suddetto articolo 47 soltanto se viene riconosciuto al suo beneficiario il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato”*.

A tal fine, secondo i giudici comunitari, assumono rilevanza alcuni elementi, che devono essere opportunamente valutati per stabilire se la prestazione di stoccaggio abbia natura immobiliare. In particolare, occorre verificare se il proprietario della merce oggetto di stoccaggio abbia il **diritto di accesso alla parte dell’immobile in cui sono custodite i beni** e se i locali del deposito costituiscono un **elemento centrale e indispensabile della prestazione**.

Fermo, quindi, restando che l’indicazione resa dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 28/2011 deve intendersi **superata** nell’ipotesi in cui la prestazione di custodia soddisfi i requisiti per essere considerata territorialmente rilevante nel luogo di ubicazione del deposito, occorre altresì rammentare che il principio espresso dalla Corte di giustizia nella citata causa C-155/12 è stato recepito, sul piano normativo, nell’art. 31-bis, par. 2, lett. h), del Reg. UE n. 282/2011, aggiunto dal Reg. UE n. 1042/2013.

In base a tale disposizione, **non si considerano servizi immobiliari**, territorialmente rilevanti nel luogo di ubicazione dell’immobile, *“il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non*

sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario”.

Sull'ambito di applicazione della predetta norma interpretativa è intervenuta la Commissione europea con le **Note esplicative** sulle norme dell'Unione in materia di IVA riguardanti il luogo delle prestazioni di servizi relative a beni immobili, pubblicate il 4 febbraio 2016.

Ivi si afferma che i due elementi indicati dalla Corte UE affinché si rientri nella deroga relativa al luogo di ubicazione dell'immobile, vale a dire l'accesso ai beni immagazzinati e il carattere essenziale e indispensabile dei beni immobili per la prestazione del servizio, non costituiscono nuove ed ulteriori condizioni in aggiunta a quelle già previste dall'art. 31-bis, par. 2, lett. h). Pertanto, la situazione in cui il destinatario ha una zona di assegnazione esclusiva dove immagazzinare le merci può essere considerata come un servizio relativo a quel bene immobile **anche se il destinatario può avere accesso a quella zona unicamente in determinati momenti o in determinate condizioni**.

Di particolare importanza sono anche le indicazioni delle Note esplicative relativamente ai **servizi di magazzinaggio forniti insieme con i servizi aggiuntivi**.

Al fine di stabilire il luogo di un servizio complesso di magazzinaggio occorre rispondere ai seguenti quesiti:

- il magazzinaggio dei beni è fornito insieme ad altri servizi ad esso così strettamente connessi da formare, oggettivamente, **una sola prestazione indissociabile** la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, in cui l'elemento del magazzinaggio rappresenta in ogni caso il principale nonché unico servizio richiesto dal destinatario?
- il servizio di magazzinaggio è fornito **insieme ad altre prestazioni puramente accessorie** che non costituiscono per il destinatario un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio di magazzinaggio?

Se la risposta a una di queste due domande è affermativa, la prestazione complessa può essere **assimilata a una sola prestazione**. Fermo restando il requisito di assegnare una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario, le prestazioni indissociabili (nel primo caso) e, nel secondo caso, tutti i componenti della prestazione complessa (sia il magazzinaggio di beni che le relative prestazioni accessorie) sono **soggetti a IVA nel luogo in cui è situata la struttura di magazzinaggio**.