

IVA

Territorialità dei servizi relativi a immobili resi da professionisti

di **Marco Peirolò**

Dal 1° gennaio 2017, diventeranno giuridicamente vincolanti per tutti gli Stati membri dell'Unione europea le disposizioni interpretative della Direttiva IVA introdotte dal Reg. UE n. 1042/2013, a sua volta modificativo del Reg. UE n. 282/2011.

Per ciò che riguarda, più specificamente, i **servizi relativi a beni immobili**, assumono particolare rilevanza le esemplificazioni contenute nei par. 2 e 3 dell'articolo 31-*bis* del Reg. UE n. 282/2011, che elencano – in modo non esaustivo – le prestazioni che, rispettivamente, si considerano e non si considerano relative a beni immobili.

È noto che, per i servizi immobiliari, il luogo impositivo continua ad essere “agganciato” al **luogo di ubicazione dell'immobile**, dato che il duplice criterio territoriale applicabile, come “*basic rule*”, alle prestazioni di servizi a seconda che il cliente sia “*business*” o “*consumer*” risulta derogato anche dal 1° gennaio 2010, cioè a seguito dell'introduzione dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lett. a), del decreto IVA.

Un dubbio che gli operatori si sono posti riguarda l'individuazione del criterio di collegamento con il territorio dello Stato delle **prestazioni notarili aventi ad oggetto gli immobili**.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 37/2011, ha chiarito che rientrano nell'ambito applicativo della deroga territoriale in esame “*sia le perizie relative a beni immobili, che le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. Tra queste ultime, vi sono, in particolare, le prestazioni - rese da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati - relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile, alla progettazione degli interni e degli arredamenti. Esulano dall'ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, i servizi di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato. In via esemplificativa, deve ritenersi esclusa dal criterio derogatorio in esame l'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita di un immobile o l'attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell'operazione; tali attività, se rese a committenti soggetti passivi d'imposta, rileveranno dunque sotto il profilo territoriale nello Stato del committente, a nulla rilevando il luogo di ubicazione dell'immobile*”.

Tali indicazioni, peraltro, sono perfettamente aderenti a quelle riportate nella circolare n. 29/2011, che ha **escluso** l'applicazione del **criterio** del luogo di **ubicazione dell'immobile** per “*i servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale che non afferiscono direttamente alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un dato immobile*”.

Visto il riferimento all'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita dell'immobile, quale fattispecie non riconducibile alla previsione dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lett. a), del decreto IVA, **parrebbe quantomeno prudentiale ritenere che anche le prestazioni notarili siano escluse dall'anzidetta norma ove riguardanti un bene immobile**; tanto più che, ad avviso della stessa Agenzia delle Entrate, la disposizione in questione, rappresentando una deroga alla regola generale in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, deve essere **interpretata restrittivamente** e, dunque, non sarebbe idonea ad attrarre nel suo ambito applicativo anche le operazioni della specie.

La conclusione esposta **non è condivisa dal Consiglio nazionale del Notariato**, che nello studio n. 8-2011/T ha osservato che costituiscono servizi relativi a beni immobili *“le attività notarili private che si estrinsecano nel controllo di legalità dell'atto assicurando la circolazione del bene nell'ordinamento, quali quelle consistenti nella redazione di atti pubblici o nell'autenticazione di scritture private; diversamente per quelle più strettamente consulenziali, rispetto alle quali il bene immobile non rappresenta né lo strumento, né l'oggetto specifico della prestazione, apparendo un elemento solo eventuale ed accessorio (ad esempio, la raccolta di disposizioni testamentarie relative a beni immobili)”*.

Il dubbio può essere risolto ricorrendo alle disposizioni interpretative introdotte dal Reg. UE n. 1042/2013. In particolare, il novellato articolo 31-*bis*, par. 2, del Reg. UE n. 282/2011, alla lett. d), qualifica espressamente come servizi immobiliari i *“servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), **quali le pratiche notarili**, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento”*.

In breve, affinché il servizio sia tassato nel luogo in cui si trova l'immobile è necessario che sia relativo al **trasferimento della proprietà dell'immobile** ovvero alla **costituzione** o al **trasferimento** di specifici **diritti**, compresi quelli reali, sull'immobile.

Al contempo, lo stesso articolo 31-*bis*, alla lett. h) del par. 3, esclude dalla deroga territoriale *“i servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli di cui al paragrafo 2, lettera q), comprese consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, **che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili”***.

Sulla portata del combinato disposto in esame, la Commissione europea, in esito alle consultazioni con gli Stati membri e i rappresentanti delle imprese, ha fornito gli opportuni chiarimenti nell'ambito delle **Note esplicative pubblicate il 26 ottobre 2015**.

Si afferma, in particolare, che la gamma di servizi legali che possono avere un nesso con il bene immobile è molto ampia, ma i servizi legali contemplati dall'articolo 31-*bis*, par. 2, lett. q), sono solo quelli che comportino l'**“alterazione giuridica dell'immobile”**. Di conseguenza,

puntualizza la Commissione, non si considerano servizi immobiliari, ai fini della territorialità dell'IVA, “*la consulenza legale sui termini contrattuali o le controversie concernenti un bene immobile; la consulenza fiscale sulla posizione della deduzione in conto capitale rispetto a un dato bene immobile; la consulenza legale sulle tasse da corrispondere in caso di trasferimento di proprietà immobiliari; i servizi legali relativi alla costituzione di diritti di pegno e ipoteca o servizi connessi con le procedure d'insolvenza*”. A questa regola fanno **eccezione** i casi in cui i servizi citati siano **relativi all'atto di trasferimento della proprietà dell'immobile**, ovvero alla **costituzione** o al **trasferimento** di **specifici diritti**, compresi quelli reali, sull'immobile.

In conclusione, è possibile ritenere che **non soltanto le prestazioni rese da notai e avvocati ricadono nel criterio territoriale dell'articolo 7-quater, comma 1, lett. a)**, del decreto IVA, ove soddisfino i requisiti indicati dalle norme interpretative, ma anche – a tali condizioni – quelle prestate da **altre categorie professionali** (es. **commercialisti**). Del resto, le medesime Note esplicative hanno precisato, in coerenza con la *ratio* delle disposizioni richiamate, che non rileva la figura professionale del prestatore, ma il **collegamento oggettivo** della prestazione al bene immobile, da individuare ricorrendo alle indicazioni esposte.

Si rende, pertanto, opportuna la **rivisitazione** dei **chiarimenti offerti dall'Agenzia delle Entrate** siccome non conformi al nuovo quadro interpretativo.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione
IVA NAZIONALE ED ESTERA
Bologna Milano Verona