

IVA

Nozione di bene immobile nella disciplina Iva dei servizi immobiliari

di Luca Caramaschi

Le frequenti **difficoltà** interpretative che hanno portato la Corte di Giustizia Ue a pronunciarsi con numerose sentenze in merito alla corretta qualificazione dei **servizi immobiliari** ai fini Iva, hanno indotto la Commissione europea a proporre una nuova **soluzione** normativa che ha trovato concretezza nel [regolamento n. 1042 del 7 ottobre 2013](#). Detto regolamento, che integra le previsioni del precedente regolamento n. 282/2011, è entrato in vigore **dal 1° gennaio 2017**, attesa la sua immediata **efficacia** in tutti gli Stati membri senza alcuna necessità di recepimento normativo. Le novità ivi contenute, peraltro, hanno formato oggetto di **note esplicative** elaborate dalla direzione generale della fiscalità e dell'unione doganale della Commissione europea in data 26 ottobre 2015, che pur non vincolanti in capo ai singoli Stati membri, possono costituire un utile **orientamento** per gli operatori.

Vediamo in particolare il nuovo [articolo 13-ter](#), inserito nel regolamento n. 282/2011, che introduce la nozione di **bene immobile** agli effetti dell'Iva. Secondo tale previsione sono considerati beni immobili:

1. una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire **diritti di proprietà** e il possesso;
2. qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che **non** sia agevolmente **smontabile** né agevolmente **rimuovibile**;
3. qualsiasi elemento che sia stato installato e 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;
4. qualsiasi elemento, apparecchio 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.

In merito alle definizioni contenute nell'[articolo 13-ter](#) il documento della Commissione europea offre alcuni spunti di riflessione. Come previsto dalla lettera b) per essere considerato un **immobile** il fabbricato o l'edificio non deve essere agevolmente smontabile o rimuovibile. Tale condizione in alcuni casi necessita di precisazioni, basti pensare alle **case galleggianti** utilizzate per lo svolgimento di attività commerciali (ad esempio un ristorante), oppure di edifici realizzati con parti **prefabbricate** destinate ad essere rimosse e successivamente riutilizzate altrove. Nel citato documento si legge che un edificio o un fabbricato può essere eretto ed incorporato al suolo con mezzi diversi, ad esempio con il cemento, o immobilizzato

con delle funi, catene, bulloni, ecc.. Ciò che rileva non è il mezzo ma il **risultato**, dovendosi considerare **immobile** il bene che non sia agevolmente smontabile o rimuovibile, ossia quando il bene non possa essere rimosso facilmente ossia senza sforzi e senza affrontare costi significativi. La locuzione “facilmente smontabile o spostabile” potrebbe tuttavia creare qualche difficoltà dato che l'avverbio **“facilmente”** potrebbe esprimere un **concetto soggettivo**. In tal senso il documento della Commissione Ue suggerisce di assumere i seguenti **criteri oggettivi**: l'esigenza di avvalersi di competenze professionali riguardo l'utilizzo di utensili, attrezzi, conoscenze, ecc., necessari per smontare o spostare il bene; il costo delle operazioni necessario per lo smontaggio o lo spostamento; il tempo necessario per eseguire le operazioni; la circostanza che a seguito delle predette operazioni il bene potrebbe distruggersi o alterare il suo valore.

Si potrà inoltre considerare l'utilizzo della struttura come sede **permanente** o non permanente: ad esempio, un **chiosco-bar** fissato nel terreno per essere utilizzato solo temporaneamente non può essere considerato un bene immobile, mentre se lo stesso viene utilizzato in via permanente per lo svolgimento dell'attività allora deve considerarsi bene immobile, poiché l'ancoraggio al suolo assume un carattere **definitivo**.

Per quanto riguarda la lettera c), si considerano beni **immobili** anche le parti costitutive del fabbricato o dell'edificio, compresi gli elementi che vi sono installati e che formano parte integrante dello stesso, ed in mancanza dei quali il fabbricato o l'edificio risulti incompleto. La prima osservazione richiede che la condizione in esame deve essere valutata in relazione alla **natura** del fabbricato o dell'edificio, poiché ad esempio per un **immobile abitativo** elementi quali le porte e le finestre installate devono considerarsi parte integrante dell'edificio in quanto elementi necessari. Al contrario, tali elementi non devono considerarsi necessari in beni quali ponti, **gallerie** e centrali.

In alcune circostanze, si legge nel documento della Commissione, saranno necessari elementi specifici per rendere il fabbricato o l'edificio idoneo all'utilizzo specifico, come ad esempio un **estrattore di fumi** in una fabbrica, ovvero gli elementi di protezione in un carcere. In altre parole, devono considerarsi parte integrante dell'edificio quegli elementi la cui rimozione comporterebbe un **mutamento** della natura del fabbricato o dell'edificio in sé, in modo tale da comprometterne l'utilizzo per la funzione per cui è stato progettato.

Relativamente alla lettera d) dell'[articolo 13-ter](#), che considera bene **immobile** qualsiasi altro elemento, apparecchio o congegno installato permanentemente in un fabbricato o in un edificio, “che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio”, ci si riferisce agli elementi, apparecchi o congegni che, ancorché fissati al fabbricato o all'edificio, non perdono la loro individualità o **integrità strutturale**, sicché costituiscono semplici dotazioni del bene che mantiene la propria completezza anche in mancanza di tali elementi. Detti elementi, tuttavia, devono considerarsi beni **immobili** qualora non possano essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio su cui sono installati. L'espressione “*installato in modo permanente*” si riferisce agli elementi che sono installati per assolvere ad uno scopo specifico in un fabbricato o in un edificio e che si intende debbano durare o

rimanere invariati.

Altro aspetto critico attiene alla valutazione dei concetti di **distruzione** e **alterazione**. A tale proposito, il documento della Commissione osserva che per distruzione si intende l'azione o il processo che causa un **danno** tale per cui il fabbricato o l'edificio non esiste più o non può essere riparato. In tale ambito dovrebbero quindi rientrare quelle situazioni in cui il fabbricato o l'edificio subisce gravi danni o un **mutamento fisico** sostanziale a causa della rimozione degli elementi in esso installati in modo permanente. L'alterazione, invece, è un cambiamento **meno drastico** e comporta un mutamento nel carattere o nella composizione significativo. In tal senso, l'alterazione sarà irrilevante nel caso di elementi semplicemente appesi alle pareti, inchiodati o avvitati al suolo o alle pareti, la cui rimozione lasci semplicemente delle tracce **facilmente riparabili**.

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

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >