

IVA

Territorialità Iva delle prestazioni di deposito di merci

di Marco Peirolo

Per le società italiane che forniscono, unitamente ad altri servizi, anche prestazioni relative al **deposito di merci**, si pone il problema di individuare il regime Iva nella duplice ipotesi in cui il cliente sia un soggetto passivo **nazionale** oppure **estero**.

Per effetto delle disposizioni interpretative della Direttiva n. 2006/112/CE contenute nell'articolo [31-bis del Regolamento UE n. 282/2011](#), divenute giuridicamente vincolanti per tutti gli Stati membri della UE a partire dal 1° gennaio 2017, è stato previsto che il magazzinaggio di merci con **assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario** si considera territorialmente rilevante nel luogo di ubicazione dell'immobile, in applicazione del criterio di cui all'[articolo 47 della Direttiva n. 2006/112/CE](#).

Tale disposizione recepisce l'indicazione fornita dalla Corte di giustizia nella sentenza **RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland** (causa C-155/12 del 27 giugno 2013), ove è stato ulteriormente osservato che, “se (...) dovesse risultare che i beneficiari di una simile prestazione di stoccaggio non hanno, per esempio, alcun diritto di accesso alla parte dell'immobile in cui sono stoccate le loro merci o che l'immobile sul quale o nel quale le medesime devono essere stoccate non costituisce un elemento **essenziale e indispensabile** della prestazione di servizi”, la prestazione di un servizio complesso di **stoccaggio** potrebbe non rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della Direttiva.

Come rilevato dalla Commissione europea nelle Note esplicative sulle norme in materia di luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, il trattamento Iva dei servizi magazzinaggio dipende, in primo luogo, dal fatto che i medesimi siano considerati come **prestazione unica** o come **prestazione complessa**.

Per stabilire il luogo delle prestazioni di un servizio complesso di magazzinaggio occorre stabilire se il magazzinaggio delle merci è fornito insieme ad **altri servizi** ad esso così **strettamente connessi** da formare, oggettivamente, una sola prestazione indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso, in cui l'elemento del magazzinaggio rappresenta in ogni caso il **principale** nonché unico servizio richiesto dal destinatario, oppure se il servizio di magazzinaggio è fornito insieme ad altre prestazioni puramente **accessorie** che non costituiscono per il destinatario un fine a se stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio di magazzinaggio. In caso affermativo, la prestazione complessa può essere assimilata ad **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 situato il deposito.

La norma interpretativa supera la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare n. 28 del 21 giugno 2011](#) (risposta 1.4), che 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'[articolo 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 articolo 47 della Direttiva stabilisce, in deroga alla previsione di cui al predetto articolo 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'articolo 1766 cod. civ., *“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 articolo 44 della Direttiva n. 2006/112/CE, recepita dall'[articolo 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 citata causa C-155/12, per essere poi trasposta nell'articolo 31-bis, par. 2, lett. h), del Regolamento UE n. 282/2011, 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'articolo

47 della Direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all'[articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972](#).

È alla luce, pertanto, del descritto quadro normativo ed interpretativo di riferimento che, nel caso in esame, occorre stabilire se alla prestazione di deposito resa dalla società italiana sia applicabile il **regime di non imponibilità** di cui all'[articolo 9, comma 1, n. 5\), del D.P.R. n. 633/1972](#), ove si fa riferimento ai *“servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disistivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione* sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'articolo 69”.

In pratica, soltanto laddove la prestazione di deposito sia **territorialmente rilevante in Italia** – secondo il criterio generale (articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972), vale a dire se il cliente soggetto passivo è stabilito nel territorio dello Stato, ovvero secondo la deroga (articolo 7-quater del D.P.R. n. 633/1972), cioè quando l'immobile è ubicato in Italia, indipendentemente dal luogo di stabilimento del cliente – è possibile applicare il trattamento di **non imponibilità** in sede di fatturazione della prestazione, sempreché quest'ultima si riferisca a *“beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'articolo 69”* (sul rapporto tra la non imponibilità e la territorialità si veda la [circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37 del 29 luglio 2011, § 5](#)).

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >