

IVA

Montaggio e installazione di arredamenti: territorialità Iva

di **Marco Peirola**

La **territorialità** delle prestazioni di **montaggio e installazione di arredamenti** è stata esaminata dalla D.R.E. della Lombardia in risposta all'istanza di [interpello n. 904-134/2015 del 17 marzo 2015](#), senza però raggiungere una conclusione circostanziata.

È stato innanzi tutto ricordato che:

- l'[articolo 7-ter, comma 1, lettera a\) e b\), del D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che le **prestazioni di servizi "generiche"** si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a **soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato**, ovvero quando sono rese a committenti non soggetti passivi **da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato**;
- in deroga a tale criterio generale di territorialità, il successivo [articolo 7-quater, comma 1, lettera a\)](#), prevede che si considerano effettuate nel territorio dello Stato *"le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, (...) e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, **quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato**"*.

Per applicare l'una o l'altra delle menzionate disposizioni nel caso concreto è necessario verificare se sia un **bene immobile** l'oggetto della prestazione resa.

Ciò comporta, tuttavia, valutazioni fattuali che sono estranee alle competenze dell'Agenzia delle Entrate in sede di **interpello ordinario**, sicché la D.R.E. della Lombardia si è limitata, da un lato, a confermare comunque i criteri per distinguere un bene immobile da un bene mobile indicati nella [circolare 37/E/2011](#) (§ 3.1.2) e, dall'altra, a ripercorre le previsioni del [Regolamento UE 282/2011](#) utili a distinguere i beni immobili dai beni mobili e ad individuare la natura immobiliare di un servizio.

In merito al primo profilo, viene richiamato l'[articolo 13-ter, par. 1, del citato Regolamento UE 282/2011](#), secondo cui si considera **"bene immobile"**:

- 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 (lett. c);
- 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 (lett. d).

Riguardo, invece, al secondo profilo, occorre fare riferimento all'[articolo 31-bis, par. 1, del Regolamento UE 282/2011](#), in base al quale, ai fini dell'applicazione della deroga territoriale di cui all'[articolo 47 della Direttiva n. 2006/112/CE](#), recepita dal citato [articolo 7-quater, comma 1, lettera a\)](#), del D.P.R. 633/1972, costituiscono **servizi relativi a beni immobili** quelli che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni, in quanto servizi:

- derivati da un bene immobile, se il **bene è elemento costitutivo del servizio** ed è essenziale e indispensabile per la relativa prestazione (lett. a);
- **erogati o destinati ad un bene immobile**, aventi per oggetto la relativa alterazione fisica o giuridica (lett. b).

Nei successivi par. 2 e 3 del citato [articolo 31-bis, par. 1, del Regolamento UE 282/2011](#) sono elencati i servizi che, rispettivamente, rientrano e non rientrano nell'ambito di applicazione della deroga territoriale in esame. In particolare, tra quelli che vi rientrano, il par. 2 richiama *“l'installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili”*, mentre, tra quelli che non vi rientrano, il successivo par. 3 menziona *“l'installazione o il montaggio (...) di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili”*.

Il tema della territorialità delle prestazioni di montaggio e installazione di **arredamenti** è stato affrontato anche in **giurisprudenza**.

La CTP Milano, con [sentenza n. 4099/18/17 del 13.06.2017](#), ha affermato che gli arredi installati dal prestatore, nella loro specifica destinazione funzionale, **non possono essere rimossi senza alterare l'edificio o i beni nello stesso incorporati**, ricorrendo, pertanto, le condizioni previste dall'[articolo 7-quater, comma 1, lettera a\)](#), del D.P.R. 633/1972, e dall'[articolo 13-ter, Regolamento UE 282/2011](#) per ritenere tali prestazioni contrattuali escluse dall'ambito di applicazione dell'Iva in quanto eseguite all'estero.

Benché non specificato dai giudici di primo grado, a favore di questa conclusione depongono anche le indicazioni della **Commissione europea** contenute nelle **Note esplicative** pubblicate il **26 ottobre 2015**.

In merito, in particolare, alla previsione della lett. c) dell'[articolo 13-ter del citato Regolamento UE 282/2011](#), la Commissione ha rilevato che *“si considera che un elemento installato in un fabbricato o in un edificio formi parte integrante del **fabbricato** o dell'edificio quando contribuisce a rendere **completo il fabbricato** o l'edificio sulla base delle caratteristiche ad esso comunemente associate e della funzione ad esso assegnata”*. In pratica, *“quando si tratta di **edifici specifici**, ciò che sarà decisivo per concludere se un elemento formi parte integrante di un edificio è se l'installazione di tale elemento sia **essenziale** o estremamente **necessaria** per questo tipo di edificio affinché si possa considerare tale, come nel caso in cui l'edificio diventi **inutilizzabile** in mancanza di tale elemento. Ad esempio, in un parco eolico, gli elementi del generatore (ad es., le pale) installati su una turbina eolica eretta al suolo sono elementi costitutivi, senza i quali la turbina eolica sarebbe considerata incompleta”*.

In riferimento, invece, alla successiva lett. d) dell'[articolo 13-ter, Regolamento UE 282/2011](#), la Commissione ha osservato che “l’uso dell’espressione **“installato in modo permanente”** non dovrebbe essere necessariamente considerato una **condizione** per l’applicazione dell’articolo 13 ter, lettera d), ma piuttosto un mezzo per comprendere in quali circostanze un elemento installato in un fabbricato o in un edificio possa distruggere o alterare tale fabbricato o edificio una volta **rimosso**. In effetti, ciò che risulterà **decisivo** nell’applicazione dell’articolo 13 ter, lettera d), è se la **rimozione** dell’elemento installato in modo duraturo nel fabbricato o nell’edificio possa causare un certo **danno** a tale fabbricato o edificio. L’espressione **“installato in modo permanente”** pertanto fa riferimento a elementi che sono installati per assolvere a uno scopo specifico in un fabbricato o in un edificio e che si intende debbano durare o rimanere invariati”. In particolare, prosegue la Commissione, “quando si tratta di elementi installati in fabbricati o in edifici destinati allo svolgimento di un’attività economica, si dovrà di preferenza far riferimento a un **criterio oggettivo** per determinare che tipi di elementi saranno probabilmente installati in modo permanente. Le apparecchiature o i macchinari industriali hanno una vita economica/utile più breve dei fabbricati o degli edifici all’interno dei quali sono utilizzati. Per **“permanente”** in questo contesto si intende che gli elementi sono utilizzati per un certo periodo di tempo nell’ambito di un’attività economica per la quale sono stati acquisiti”.

Occorre poi rammentare che, in base all'[articolo 31-bis, par. 2, lett. m\), dello stesso Regolamento UE 282/2011](#), si considerano **servizi relativi a beni immobili** “l’installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, **una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili**”.

Sul punto, le **Note esplicative** della **Commissione** precisano che questa ulteriore previsione “contempla il **processo di installazione** fin dall’inizio. Tutti i **servizi di installazione e montaggio effettuati sul luogo** in cui l’elemento, l’apparecchio o il congegno saranno infine installati o montati rientrano nell’ambito di applicazione dell’articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera m). I **servizi di montaggio** effettuati in un luogo diverso, **prima della consegna** dei beni al luogo di installazione o montaggio, ad esempio, non rientrano nell’ambito di applicazione di tale norma”.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2018

Scopri le sedi in programmazione >