

IVA

Territorialità Iva dei servizi immobiliari “composti”

di Marco Peirolo

L'Agenzia delle Entrate, con il **principio di diritto n. 2 del 24.09.2018**, ha fornito la **propria interpretazione** della **deroga territoriale** di cui all'[articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), riguardante i **servizi relativi a beni immobili**.

Il caso considerato è quello di un **soggetto non residente** che organizza in Italia un **congresso** e che, a tal fine, intende utilizzare, a titolo oneroso, un **immobile** avvalendosi anche di **specifici servizi resi a latere della sua concessione in uso** (nella specie, si fa riferimento ai servizi resi in occasione di eventi sportivi).

Secondo l'Agenzia, la prestazione di servizi dedotta in contratto è **territorialmente rilevante in Italia**, ai sensi del citato [articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), in combinato disposto con l'[articolo 12 D.P.R. n. 633/1972](#), se dall'esame delle circostanze del caso specifico emerge che:

- la concessione in uso degli immobili è **essenziale e indispensabile** per la prestazione del servizio;
- i servizi pattuiti sono **ancillari alla concessione in uso degli immobili**, anche in relazione al loro valore economico.

L'Agenzia, a fondamento di tale conclusione, si è limitata a precisare che essa discende dall'interpretazione della previsione interna in materia di territorialità dei servizi immobiliari alla luce delle indicazioni contenute nell'articolo 31-bis Regolamento UE 1042/2013 (invero, si tratta dell'[articolo 31-bis Regolamento UE 282/2011](#), aggiunto dal **Regolamento UE 1042/2013**).

Innanzi tutto, si ricorda che l'[articolo 7-quater D.P.R. 633/1972](#) stabilisce, alla lett. a), che **si considerano effettuate nel territorio dello Stato** “*le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di 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*”.

Tale **deroga** ripropone, sostanzialmente, la regola concernente la territorialità delle prestazioni di servizi relative a beni immobili già contenuta nel **previgente** articolo 7, comma 4, lett. a), D.P.R. 633/1972 e, rispetto a quest'ultima disposizione, la nuova norma si differenzia, da un

lato, per l'espressa menzione della "fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio" e, dall'altro, per l'espressa menzione della "**concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili**".

La disposizione nazionale, a sua volta, recepisce il contenuto [articolo 47 Direttiva 2006/112/CE](#), in base al quale "**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**".

L'elenco contenuta nella norma, unionale e nazionale, è **esemplificativa** e, in quanto tale, restano soggetti alla **deroga territoriale** basata sul luogo di ubicazione del bene immobile tutte le prestazioni di servizi che siano **ad esso relative**.

L'[articolo 31-bis Regolamento UE 282/2011](#) viene in soccorso agli operatori, prevedendo, al par. 1, quand'è che un servizio può considerarsi relativo ad un bene immobile per poi fornire, nei successivi par. 2 e 3, un **doppio elenco esemplificativo di servizi** che, rispettivamente, si considerano e non considerano **relativi ad un bene immobile**, i quali implementano pertanto, in positivo e in negativo, l'elenco contenuta nell'articolo 47 della Direttiva e nel corrispondente articolo 7-quater, comma 1, lett. a), del decreto Iva.

La **Commissione europea**, nelle **Note esplicative pubblicate il 26 ottobre 2015**, ha chiarito le **modalità di interpretazione** delle disposizioni del citato articolo 31-bis. Al fine di determinare se un servizio vada considerato come relativo ad un bene immobile occorre, nell'ordine:

- controllare se il servizio sia **incluso nell'elenco** del par. 2 e, in caso affermativo, esso è **soggetto a Iva nel luogo di ubicazione del bene**;
- verificare se il servizio sia **escluso dalla deroga territoriale** basata sul luogo di ubicazione del bene ai sensi del par. 3;
- qualora il servizio **non sia ricompreso in nessuno dei due elenchi** dei par. 2 e 3, verificare se sia da considerare come un **servizio relativo ad un bene immobile** sulla base dei criteri di cui al par. 1.

La **concessione del diritto di utilizzazione di un bene immobile**, oltre ad essere espressamente inclusa nell'[articolo 47 Direttiva n. 2006/112/CE](#), rientra nella previsione di cui all'[articolo 31-bis, par. 2, lett. j\), Regolamento UE 282/2011](#), che richiama "*la cessione o il trasferimento di diritti, diversi da quelli di cui alle lettere h) e i), per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie*".

In proposito, la Commissione UE, nelle **note esplicative** (§ 2.4.11.1), ha chiarito che: *“Tenendo conto dell’articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera j), in combinato disposto con le lettere h) e i), è evidente che l’ambito di applicazione dell’articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera j) è più ampio di quello delle altre due disposizioni, in quanto mira a comprendere servizi «diversi da quelli di cui alle lettere h) e i)». Esso è pertanto d’applicazione non solo agli esempi elencati nella disposizione stessa (diritti di pesca e di caccia, l’accesso a sale d’aspetto negli aeroporti, l’uso di strutture soggette a pedaggio quali ponti o gallerie), ma anche a ogni altra cessione o altro trasferimento analoghi di diritti per l’utilizzo di un bene immobile o di sue parti, non esplicitamente elencati dalle disposizioni di cui sopra, a condizione che il servizio presenti un nesso sufficiente con un bene immobile”.*

Nella fattispecie considerata dall’Agenzia delle Entrate si fa espressamente riferimento alla *“prestazione di servizi composta dalla concessione a titolo oneroso dell’uso di beni immobili ubicati in Italia, destinati ad attività congressuale, e dalla fornitura di servizi effettuata in occasione di eventi sportivi”*.

Dalla giurisprudenza costante della Corte di giustizia emerge che, ai fini dell’Iva, **ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente**. Tuttavia, quando un’operazione comprende diverse prestazioni, si pone la questione se essa debba essere considerata come un’**operazione unica** o come corrispondente a più prestazioni distinte e indipendenti da valutarsi separatamente.

Una prestazione deve essere considerata come una **prestazione unica** quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto **strettamente connessi** da formare, oggettivamente, **una sola prestazione economica indissociabile** la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. Occorre individuare gli elementi caratteristici dell’operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un’unica prestazione.

Inoltre, ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscano una **prestazione principale**, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più **prestazioni accessorie** cui si applica la **stessa disciplina tributaria della prestazione principale**. In particolare, una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per i destinatari un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto.

L’Agenzia delle Entrate ha correttamente ritenuto applicabile il **nesso di accessorietà**, sicché la prestazione dedotta in contratto assume **carattere di unicità**.

Come specificato nelle Note esplicative (§ 1.6), *“in presenza di una prestazione unica raggruppata, occorre individuare l’elemento predominante della stessa e verificare se l’elemento predominante sia relativo o no a un bene immobile”*.

Si comprende, pertanto, perché l’Agenzia abbia affermato che la **rilevanza territoriale**

dell'operazione in base alla deroga del luogo di ubicazione dell'immobile sia subordinata alla circostanza che “la concessione in uso degli immobili è *essenziale e indispensabile per la prestazione del servizio*”.

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

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)