

IVA

La territorialità Iva dei lavori di realizzazione delle opere infrastrutturali

di Marco Peirolo

Con la [risposta all'interpello n. 47 del 12 febbraio 2019](#), l'Agenzia delle Entrate ha definito, alla luce delle **norme interpretative** introdotte dal **Regolamento UE 1042/2013**, giuridicamente vincolanti per tutti gli Stati membri a partire dal **1° gennaio 2017**, quale sia il **luogo impositivo** di alcuni specifiche prestazioni di servizi aventi per oggetto **opere infrastrutturali** riconducibili alla nozione di "**bene immobile**" novellata dall'[articolo 13-ter Regolamento UE 282/2011](#).

L'istante ha riferito che, in qualità di **soggetto pubblico** unico incaricato dell'attuazione dei **Progetti di "Investimento Territoriale Integrato" (ITI)**, stipulerà **specifici contratti d'appalto** – a seguito di espletamento di gara pubblica – per l'esecuzione delle seguenti **prestazioni**:

- **direzione lavori e coordinamento sicurezza** di talune "opere" da realizzarsi interamente nel Paese X ed altre da realizzarsi parte nel Paese X e in parte in Italia;
- lavori di **realizzazione di infrastrutture** da realizzarsi interamente nel Paese X ed altre da realizzarsi parte nel Paese X e parte in Italia.

Sulla base di quanto rappresentato, trattasi delle seguenti **opere infrastrutturali**:

- costruzione di un **ponte ciclabile sul fiume** e di una **pista ciclabile**;
- realizzazione di un'area ricreativa, con **parcheggio attrezzato per camper**;
- realizzazione di un **percorso ciclabile** lungo il confine tra l'Italia e il Paese X;
- **manutenzione ordinaria e straordinaria** di edifici siti in Italia nel Paese X;
- **restauro di edifici** siti in Italia e nel Paese X.

Secondo l'Agenzia, "*qualora oggetto di appalto siano prestazioni di servizi relativi alla realizzazione, direzione e coordinamento della sicurezza delle predette opere «infrastrutturali», le stesse rientrano tra le prestazioni relative a beni immobili e, pertanto, sono da assoggettare ad Iva ai sensi della normativa sopra citata nel luogo in cui detti beni sono situati indipendentemente dal luogo di stabilimento del prestatore o del destinatario di tali servizi*".

Tale conclusione presuppone, allo stesso tempo, che le **opere infrastrutturali** di cui sopra siano qualificabili come "**beni immobili**" e che le **prestazioni di servizi** poste in essere, riguardanti la direzione lavori e coordinamento sicurezza e la realizzazione delle opere stesse, siano classificabili come **prestazioni relative a beni immobili**.

In merito al **concetto di “bene immobile”**, il richiamato [articolo 13-ter Regolamento UE 282/2011](#) definisce come tale:

- una **parte specifica del suolo**, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
- **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 rimovibile;
- 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;
- 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.

Le **opere infrastrutturali** oggetto dell'istanza di interpello costituiscono beni immobili come si desume agevolmente dalle **Note esplicative** della Commissione europea relative al **Regolamento UE 1042/2013**, che – nel distinguere tra fabbricato e edificio – specificano che gli edifici possono comprendere anche **opere di ingegneria civile**, quali strade, ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, nonché impianti industriali quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, ecc.

L'individuazione del **“nesso sufficientemente immediato e diretto”** che deve sussistere tra la prestazione e il bene immobile affinché la prima sia “relativa” al secondo e, quindi, soggetta a Iva nel luogo in cui il bene immobile è situato deve avvenire in funzione non solo del **contenuto** dell'[articolo 47 Direttiva 2006/112/CE](#) e del corrispondente [articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), ma anche della **doppia elencazione dei servizi** contenuta nell'[articolo 31-bis Regolamento UE 282/2011](#), in cui sono riportate, sia pure in via esemplificativa, le prestazioni che, rispettivamente, si considerano e non si considerano relative a **beni immobili**.

Nel caso di specie, assume senz'altro rilevanza la norma “madre”, cioè l'[articolo 47 Direttiva 2006/112/CE](#) e il corrispondente [articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), ove vengono richiamate **“le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari”**, ma anche, avuto riguardo alle altre tipologie di prestazioni oggetto dell'istanza di interpello:

- la **c)** dell'[articolo 31-bis, comma 2, Regolamento UE 282/2011](#), che richiama **“l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti”**;
- la **d)** dell'[articolo 31-bis, comma 2, Regolamento UE 282/2011](#), che richiama **“l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili”**;
- la **l)** dell'[articolo 31-bis, comma 2, Regolamento UE 282/2011](#), che richiama i **“lavori di**

manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili”.

Pare confermato, in definitiva, che le prestazioni di servizi relative alla **realizzazione, direzione e coordinamento della sicurezza** delle predette opere infrastrutturali siano da assoggettare a Iva in base al **criterio territoriale del luogo di ubicazione del bene immobile**.

A tal fine, occorre tenere in considerazione che, come esplicitato nelle **Note esplicative**, la circostanza che uno o più beni immobili si trovino in una **zona geografica più vasta** all'interno di una giurisdizione (come una città o una regione) o che si trovino in diversi Stati membri **non incide**, di per sé, sull'esistenza del “nesso immediato e diretto”. Nei casi, però, in cui la prestazione del servizio avvenga in più di una giurisdizione, l'imposta sarà **ripartita proporzionalmente fra le giurisdizioni di competenza**.

Master di specializzazione

ENTI NON PROFIT: PROFILI GIURIDICI E FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)