
L'imponibilità I.V.A. dei servizi relativi a beni immobili in base alla territorialità

di [Cosimo Turrisi](#)

Publicato il 26 Luglio 2011

le novità relative all'imponibilità I.V.A. quando si tratta di operazioni rese su immobili: analisi dei casi particolari

Premessa

Il D.Lgs 11 febbraio 2010, n. 18 ha recepito le Direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE, modificando le regole di territorialità delle prestazioni di servizi delineate dall'art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il principio generale in vigore, stabilito dall'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 prevede che laddove il servizio sia reso a un **soggetto passivo Iva**, abbia rilievo il Paese di residenza del committente stesso, il quale dovrà autofatturare l'operazione, mentre se il servizio è reso a un **committente privato**, ha rilievo il Paese di residenza del prestatore che fattura secondo le regole ordinarie.

Le eccezioni sono disciplinate dall'articolo 7-quater che disciplina le deroghe al criterio generale vevoli oggettivamente, ossia indipendentemente da chi sia il prestatore e/o il committente delle medesime, mentre l'art. 7-quinquies si occupa, in particolare, delle regole di territorialità per i servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, didattici, educativi, ricreativi e simili; l'art. 7-sexies fissa, invece, le eccezioni derivanti dal fatto che alcune prestazioni siano rese a soggetti non titolari di partita Iva nello Stato e l'art. 7-septies stabilisce, infine, deroghe riferite a determinate prestazioni di servizi, se rese a committenti extracomunitari e non soggetti passivi Iva.

L'individuazione del committente non residente, soggetto passivo o meno, in proposito, necessita di alcuni richiami importanti:

- Se il committente è stabilito in un Paese membro, è necessario:
 - essere in possesso del numero di identificazione IVA del committente;
 - avere ottenuto la conferma della validità del numero di identificazione IVA attraverso il sito Internet dell'Agenzia delle Entrate o delle Dogane.
- Se il committente non è stabilito nella UE, è necessario:
 - essere in possesso dell'attestazione della soggettività passiva rilasciata ai fini di rimborsi chiesti da soggetti non residenti in base alla XIII direttiva CEE;
 - in alternativa:- essere in possesso del codice IVA attribuito dal Paese di stabilimento; dimostrare di avere verificato la qualifica di soggetto passivo attraverso il sito Internet del committente; essere in possesso dell'ordinativo del committente recante il suo indirizzo commerciale ed il suo numero di registrazione

commerciale; dimostrare di avere verificato l'attività economica esercitata dal committente attraverso il suo sito Internet.

- le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili, invece, ex articolo 7 quinquies, nel periodo 1 gennaio 2010 – 31 dicembre 2010, risultavano imponibili nel Paese in cui esse erano materialmente svolte. L'art. 5, c.2 del D.Lgs. 18/2010 ha previsto, invece, che a partire dal 1 gennaio 2011, trovi applicazione il nuovo testo dettato dall'art. 3, c. 1, D.Lgs.18/2010, cosicché tali prestazioni soggiacciono al criterio generale di territorialità, salvo per quanto riguarda i servizi resi a un committente non soggetto passivo d'imposta e quelli di accesso agli eventi/servizi in questione.

Servizi relativi a beni immobili (articolo 7 quater del DPR 633/72)

Nel nuovo quadro normativo tali servizi risultano imponibili nel luogo in cui è situato il bene indipendentemente da chi svolga e/o da chi richieda la prestazione, allo stesso modo della disciplina previgente, per cui permane il principio in base al quale i servizi relativi a immobili ubicati in Italia rientrano nel campo di applicazione dell'Iva nazionale, mentre quelli riferiti a immobili esteri non sono imponibili in Italia per carenza del requisito territoriale.

Il concetto di bene immobile non va limitato ai fabbricati e ai terreni, ma comprende anche altre fattispecie, quali i porti e i fondali marini per i quali i servizi relativi possono essere anche posa in opera di tubi, studi geologici, rilascio di permessi di pesca¹ o pedaggi autostradali² (imponibili in Italia in proporzione alla quota di corrispettivo riferita alla percorrenza su autostrade nazionali, mentre esclusi per la parte al di fuori del territorio del nostro Paese).

Tutte le prestazioni di servizi in cui esiste un collegamento sufficientemente diretto tra la prestazione di servizi e il bene immobile rientrano nella fattispecie, quali ad esempio:

- costruzione di beni immobili, anche in appalto o subappalto, ivi compreso il collaudo;
- manutenzione, riparazione, ripristino, sistemazione di beni immobili;
- prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria;
- lavori preparatori e di coordinamento per la realizzazione di interventi immobiliari;
- prestazioni di soggiorno in alberghi, campi vacanza, campeggi, ostelli, ecc.;
- prestazioni di intermediazione riferite a beni immobili e, quindi, i servizi resi dagli agenti o mediatori immobiliari e simili (procacciatori);
- concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili, quali, le prestazioni di locazione o di affitto immobiliare.

Talune prestazioni sono escluse dal campo di operatività della deroga prevista dall'art. 7-quater, lett. a del D.P.R. 633/1972 e sono ricondotte, invece, in linea di principio, al criterio generale dettato dall'art. 7-ter del D.P.R. 633/1972 per cui le prestazioni rese a soggetti passivi Iva sono imponibili nel luogo di residenza del committente del servizio, mentre, per quelle rese a privati, il principio generale è l'imponibilità nel luogo di residenza del prestatore del servizio.

Le cessioni di beni con posa in opera, ad esempio, sono considerate cessioni di beni e non prestazioni di servizi, in quanto la posa in opera risulta avere una funzione meramente accessoria e strumentale/complementare rispetto alla fornitura del materiale (C.M. 29.12.2006, n. 37/E). Le perizie e le consulenze devono, invece, essere valutate caso per caso

Stabilita la territorialità dei servizi in esame, occorre poi distinguere le cause di non imponibilità o esenzione dal imposta. Sono servizi non imponibili ad esempio, ex articolo 9, n. 6), D.P.R. 633/1972 *“i servizi resi nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti”*, oppure sono servizi esenti ex articolo 10, D.P.R. 633/1972) quelli relativi alle locazioni e agli affitti di terreni e aziende agricole, nonché, ingenerale, ai terreni non edificabili diversi da quelli adibiti a parcheggio e, soprattutto, alle locazioni di fabbricati incluse pertinenze, scorte e beni mobili destinati durevolmente al servizio degli edifici.

Servizi professionali

La Circolare del 27 giugno 2011, n. 29/E, distingue la perizia dalla consulenza. La perizia, secondo quanto chiarito dalla Corte di Giustizia europea, è volta *“all’esame fisico o all’analisi dell’autenticità di un bene, al fine di procedere a una stima del suo valore o a una valutazione dei lavori da compiere o della gravità di un danno sofferto”* (Corte di Giustizia Ue, Sentenza 6.3.1997, in causa C-167/95) ed è soggetta al criterio di tassazione in funzione del luogo di ubicazione dell’immobile. La consulenza, invece, esula da tale criterio, poiché ha una preponderanza della valutazione soggettiva del prestatore (R.M. 12.8.2005, n. 122/E).

La stessa prassi chiarisce che non rientrano nella deroga territoriale disposta dall’art. 7-quater, lett. a, D.P.R. 633/1972 (imponibili nel luogo in cui è situato il bene), le progettazioni, quando non sono riferite a immobili specificamente individuati ed i servizi di consulenza ed assistenza tecnica o legale che non afferiscono direttamente alla preparazione ed al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché, in tal caso, riferiti a un immobile specifico. Sono ricomprese nella casistica disciplinata dall’art. 7-quater, lett. a del D.P.R. 633/1972, invece, le prestazioni rese da ingegneri, architetti o altri professionisti abilitati che sono connesse alla progettazione e alla direzione di lavori su uno specifico immobile, compresi i servizi relativi alla progettazione degli interni e degli arredamenti.

26 luglio 2011

Cosimo Turrisi

¹ Corte di Giustizia Ue, Sentenza 7.9.2006, in causa C-166/05.

² Risoluzione ministeriale 27 dicembre 1999, n. 170.