



SETTORE IVA

LA TERRITORIALITÀ IVA DEI SERVIZI RIFERITI AGLI IMMOBILI

RIFERIMENTI

- Artt. 7-ter, 7-quater e 7-sexies, DPR n. 633/72
- Regolamento UE 15.3.2011, n. 282
- Circolare Agenzia Entrate 29.7.2011, n. 37/E

IN SINTESI

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, con uno specifico intervento, un'analisi della "nuova" disciplina relativa alla territorialità IVA delle prestazioni di servizi "anche alla luce" del recente Regolamento comunitario.

La presente Informativa esamina, in particolare, i chiarimenti forniti in merito alla territorialità IVA delle prestazioni di servizi relativi ai beni immobili.

SERVIZI COLLEGATI

Settimana
Professionale

SCHEDE OPERATIVE fisco

Come noto con il recepimento della Direttiva n. 2008/8/CE, c.d. "Direttiva Servizi" ad opera del D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, è stata riformata la disciplina IVA in materia di **territorialità delle prestazioni di servizi**.

L'attuale assetto normativo è contenuto negli artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/72 e prevede, come noto, che la territorialità IVA va individuata in base ad un principio generale, disposto dall'art. 7-ter, applicabile ai "servizi generici" in base al quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia se (Informativa SEAC 13.9.2011, n. 202):

- ⇒ il committente è un soggetto IVA stabilito in Italia;
- ⇒ il committente è un "privato" e il prestatore è un soggetto IVA stabilito in Italia.

Tale principio generale è derogato da alcune specifiche fattispecie disciplinate dai successivi artt. da 7-quater a 7-septies.

L'Agenzia delle Entrate con la recente Circolare 29.7.2011, n. 37/E ha esaminato la suddetta disciplina "anche alla luce" del Regolamento UE 15.3.2011, n. 282 in vigore a decorrere dall'1.7.2011.

In merito alla decorrenza del citato Regolamento UE si evidenzia che l'Agenzia nella Circolare n. 37/E in esame ha precisato che:

*"... si deve ritenere **che eventuali comportamenti** che i contribuenti abbiano tenuto sino all'emanazione della presente circolare [29.7.2011] e **che non tengano conto delle disposizioni attuative del regolamento non saranno sanzionabili** (purché, ovviamente, rispondenti alle modifiche introdotte dal decreto n. 18 e alle indicazioni che emergono dalla prassi che ha commentato le modifiche apportate alla direttiva 2006/112/CE e al d.P.R. n. 633)".*

La presente Informativa analizza la specifica disciplina riservata alle **prestazioni di servizi relativi a beni immobili**.

DISTINZIONE TRA BENI MOBILI E IMMOBILI

L'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 37/E ha evidenziato innanzitutto che ai fini della territorialità IVA delle prestazioni di servizi in base all'attuale disciplina assume **particolare rilevanza l'identificazione del bene** oggetto della prestazione quale bene **mobile** o bene **immobile**.

Infatti, ai fini della territorialità IVA, per le prestazioni di servizi relative ad un:

- ⇒ **bene mobile** (rese a committenti soggetti passivi IVA) rileva lo **Stato del committente**;
- ⇒ **bene immobile**, rileva il **luogo di ubicazione dell'immobile**;

Diversamente, tale distinzione non assumeva particolare rilevanza in vigore della precedente disciplina (fino al 31.12.2009) poiché per le prestazioni di servizi aventi ad oggetto un **bene mobile** (ad esempio, la riparazione di un impianto in loco, senza essere trasportato altrove), rilevava il **luogo di esecuzione** della prestazione che poteva "coincidere" con il luogo rilevante per le prestazioni di servizi aventi ad oggetto un **bene immobile (luogo di ubicazione dell'immobile)**.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare in commento al fine della corretta identificazione **del bene (mobile o immobile)** precisa, quindi, che:

- come disposto dall'art. 12, paragrafo 2, primo comma del Regolamento UE n. 282/2011 "si considera **«fabbricato» qualsiasi costruzione incorporata al suolo**";
- come chiarito, in particolare, nella Circolare 23.6.2010, n. 38/E (punto 1.8.a):

*"... si è in presenza di beni immobili **quando non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato)** senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento";*

- per i beni situati in Italia **va fatto altresì riferimento all'eventuale accatastamento** in attesa dell'emanazione da parte della UE di criteri generali finalizzati ad operare la distinzione tra beni mobili e beni immobili.

LE PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

In deroga alla citata regola generale contenuta nell'art. 7-ter, DPR n. 633/72 sono considerate effettuate in Italia ai sensi dell'art. 7-quater, lett. a) quando **l'immobile è ivi situato**, le **prestazioni di servizi relativi a beni immobili**. In particolare la citata disposizione è applicabile alle seguenti prestazioni.

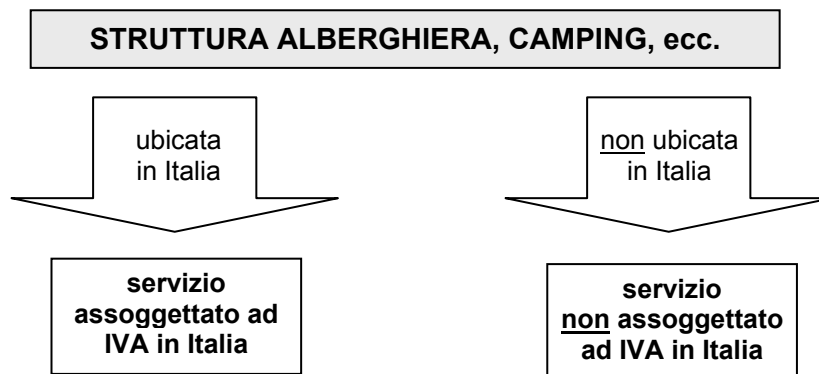
Tipologia prestazione	Territorialità IVA in Italia	Norma di riferimento
Prestazioni di servizi relativi a beni immobili comprese: <ul style="list-style-type: none"> ▪ le perizie; ▪ le prestazioni di agenzia; ▪ la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio; ▪ la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili; ▪ le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. 	Se l'immobile è situato in Italia	Art. 7-quater, comma 1, lett. a)

SERVIZI ALBERGHIERI E DELL'OSPITALITÀ IN GENERALE

L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato, nella citata Circolare n. 37/E, che la disciplina in commento fa ora espresso riferimento, diversamente dal previgente dettato normativo, alla **“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”**.

Dopo aver evidenziato che alle prestazioni di servizi alberghieri e dell'ospitalità in generale va applicato, ai fini IVA, il criterio di territorialità previsto per le prestazioni di servizi relative agli immobili (rilevanza del luogo di ubicazione dell'immobile) sottolinea che:

*“Si considerano quindi **rilevanti ai fini impositivi in Italia** le prestazioni relative alle **strutture ubicate nel territorio dello Stato** e irrilevanti quelle relative a strutture ubicate in altri Stati (sia comunitari che non comunitari)”*.



La citata disposizione opera a prescindere dalla “qualità” del committente / cliente (soggetto passivo, privato, italiano, comunitario, extracomunitario).



Per le prestazioni in esame rese/ricevute a/da operatori UE **non** sussiste l'obbligo di **presentazione dei modd. Intra**.



Esempio 1

La Alfa srl deve fatturare il servizio del proprio albergo sito a Milano ad una società tedesca.

La prestazione va assoggettata ad IVA in Italia. Nei confronti della società tedesca va emessa una fattura con IVA (10%).

Non sussiste l'obbligo di presentazione dei modd. Intra.

RIPRODUZIONE VIETATA



La Beta srl deve fatturare il servizio del proprio albergo sito a Firenze ad una società svizzera.

Esempio 2

La prestazione va assoggettata ad IVA in Italia. Nei confronti della società svizzera va emessa una fattura con IVA (10%).

Non sussiste l'obbligo di presentazione dei modd. Intra.



I dipendenti della Delta srl devono effettuare una trasferta di lavoro che richiede il pernottamento di alcuni giorni in Austria.

Esempio 3

La prestazione è assoggettata ad IVA in Austria e pertanto la società riceverà una fattura con indicazione dell'IVA austriaca. Tale documento non assume rilevanza ai fini IVA in Italia.

Non sussiste l'obbligo di presentazione dei modd. Intra.

CONCESSIONE DI DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DI BENI IMMOBILI

L'Agenzia, nella Circolare in commento, dopo aver affermato che la citata lett. a) contiene anche il nuovo riferimento alla "**concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili**" precisa che ai fini della territorialità IVA:

- **rileva il luogo di ubicazione dell'immobile**, per "*le prestazioni che comportano l'attribuzione al committente, da parte del prestatore, di diritti di utilizzazione dell'immobile (quali locazione, sub-locazione, concessione e sub-concessione)*";
- **non** rileva il luogo di ubicazione dell'immobile, per le **prestazioni relative alla costituzione o al trasferimento di diritti reali di godimento su immobili** (ad esempio, usufrutto) in quanto equiparate, ai sensi dell'art. 2, comma 1, DPR n. 633/72, alle **cessioni di beni**. Quindi alle prestazioni in commento va applicata la disciplina contenuta nell'art. 7-bis per le cessioni di beni.

Sul punto l'Agenzia nella citata Circolare n. 37/E rammenta che:

"... lo Stato italiano [si è] avvalso della facoltà accordata dall'articolo 15, n. 1) e n. 2), della Direttiva 2006/112/CE (che, appunto, accorda agli Stati membri la facoltà di considerare beni materiali «determinati diritti su beni immobili» e, segnatamente, «i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili»)".

PREPARAZIONE E COORDINAMENTO DELL'ESECUZIONE DEI LAVORI IMMOBILIARI

La disciplina in esame in base alla quale, come già evidenziato, rileva ai fini della territorialità IVA, il **luogo di ubicazione dell'immobile** è applicabile altresì alle:

- **perizie relative a beni immobili;**
- **prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari.**

In merito l'Agenzia, nella Circolare n. 37/E in commento, precisa che tali prestazioni comprendono, ad esempio, quelle rese da ingegneri e architetti (o altri soggetti abilitati) relative:

- alla **progettazione e alla direzione di lavori immobiliari;**
- al **collaudo di uno specifico immobile;**
- alla **progettazione di interni e arredamenti.**

L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che rimangono **escluse** dalla disciplina derogatoria le **consulenze "che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificatamente individuato"**.

Ciò comporta che, ad esempio, alla **predisposizione di un atto di vendita di un immobile** da parte di un avvocato o alla "**valutazione fiscale**" di un'operazione da parte di un tributarista **non va applicata la disciplina derogatoria** in esame bensì il suddetto **principio generale** (ex art. 7-ter).

Sul punto l'Agenzia nella citata Circolare n. 37/E evidenzia che:

“Con riferimento ai servizi che possono o meno rientrare nella previsione derogatoria, merita rammentare che in ogni caso l’analisi deve essere effettuata alla luce delle indicazioni - più volte fornite dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea - circa il fatto che le disposizioni della direttiva che prevedono deroghe rispetto al principio generale devono essere interpretate in maniera restrittiva (si veda, ad esempio, le sentenze n. C-49/09 del 28 ottobre 2010, n. C-86/09 del 10 giugno 2010, n. C-308/96 e n. C-94/97 del 22 ottobre 1998)”.

**Esempio 4**

Un ingegnere effettua per una società di costruzioni italiana la progettazione di un edificio in Svizzera.

Il servizio in oggetto non è territorialmente rilevante in Italia e pertanto il compenso risulta non soggetto ad IVA.

L’Agenzia delle Entrate nella Circolare 27.6.2011, n. 29/E ha chiarito che “non è previsto alcun adempimento, ai fini IVA, per la società italiana committente”.

Anche se l’immobile è situato in un Paese black list, non sussiste l’obbligo di presentazione dell’apposita comunicazione all’Agenzia delle Entrate. Quest’ultima, ai sensi dell’art. 1, commi 1, 2 e 3, DL n. 40/2010, è infatti necessaria con riferimento alle operazioni effettuate con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in un Paese c.d. “black list”.

PRESTAZIONI DI AGENZIA

Nella Circolare in commento l’Agenzia, in merito alle **prestazioni di agenzia, evidenzia** che la disciplina derogatoria ai sensi della citata lett. a):

⇒ va applicata alle **intermediazioni** relative alla:

- **cessione di immobili** (comprese le costituzioni od il trasferimento di diritti reali);
- **concessione di diritti di utilizzazione degli immobili** (tipicamente, locazioni / sublocazioni).

⇒ **non va applicata alle prenotazioni di servizi alberghieri** (come già precisato nella Risoluzione 1.6.2010, n. 48/E).

Sul punto l’Agenzia evidenzia che se le suddette intermediazioni sono rese (in nome e per conto del cliente) a:

- **soggetti passivi IVA**, va applicato il citato **principio generale** (ex art. 7-ter);
- **soggetti privati**, va applicato la **disciplina derogatoria** (ex art. 7-sexies, comma 1, lett. a) in base alla quale rileva il **luogo della prestazione alberghiera oggetto dell’intermediazione**.

Ciò comporta quindi che, ad esempio, il servizio di intermediazione reso a un privato avente ad oggetto una **prestazione alberghiera resa in Italia va assoggettata ad IVA in Italia** se la struttura ricettiva è ivi localizzata.

In merito l’Agenzia ha precisato che:

“ ... a conclusioni diverse deve pervenirsi ove la prestazione alberghiera sia **compresa dall’agenzia di viaggio in un pacchetto turistico** (così come definito dal decreto 30 luglio 1999, n. 340) di cui all’articolo 74-ter del d.P.R. n. 633. In tal caso, per la prestazione dell’agenzia di viaggio trova applicazione il particolare meccanismo applicativo dell’imposta previsto da tale norma. La prestazione – in base alla disposizione di cui al secondo comma dell’articolo 307 della direttiva 2006/112/CE, non modificata dalla direttiva 2008/8/CE – si considera in ogni caso effettuata **nello Stato in cui ha sede l’agenzia di viaggio, o la stabile organizzazione dell’agenzia di viaggio, che cede il pacchetto turistico**”.

**Esempio 5**

Un operatore tedesco fattura alla Gamma srl, che gestisce un albergo, dei servizi di prenotazione.

La società italiana ha ricevuto una fattura senza IVA che va integrata con l’indicazione dell’imponibile e dell’imposta ed annotata nel registro delle fatture emesse / corrispettivi nonché in quello degli acquisti.

Per dette prestazioni sussiste l’obbligo di presentazione dei modd. Intra. ■