



LA LIBRERIA ON LINE DEL PROFESSIONISTA

L'estratto che stai visualizzando  
è tratto da un volume pubblicato su  
ShopWKI - La libreria del professionista

[VAI ALLA SCHEDA PRODOTTO](#)

## 32. IVA NEL SETTORE IMMOBILIARE

<b>INQUADRAMENTO GENERALE ▶</b>	L'IVA si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate: - nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni; e - nel territorio dello Stato italiano.
<b>PRESUPPOSTO OGGETTIVO ▶</b>	In via generale, l'IVA si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi, laddove tra le prime rientrano anche le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti, nonché: - la costituzione o il trasferimento di servitù e altri diritti reali di godimento; - l'assegnazione di beni ai soci effettuate da società di ogni tipo; - l'estromissione di beni strumentali dall'impresa individuale.
<b>SOGGETTIVITÀ PASSIVA D'IMPOSTA ▶</b>	In via generale, sono considerati soggetti passivi ai fini IVA gli imprenditori commerciali, i soggetti che svolgono le attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c., e i professionisti.
<b>CONTRATTO PER PERSONA DA NOMINARE ▶</b>	In caso di contratto per persona da nominare, a seguito della nomina del soggetto (per lo più in sede di saldo, al rogito), è possibile emettere una nota di credito nei confronti del firmatario del compromesso, per le fatture d'acconto pagate, nonché nuove fatture per lo stesso importo nei confronti del terzo acquirente. La procedura di variazione in diminuzione resta preclusa qualora, nel contratto preliminare, non sia prevista una data certa per la nomina del terzo acquirente.
<b>CESSIONE DEL CONTRATTO PRELIMINARE ▶</b>	La cessione del contratto preliminare si qualifica, ai fini IVA, come prestazione di servizi, soggetta ad imposta con l'aliquota ordinaria. Se il contratto ceduto si riferisce ad un terreno agricolo, tale operazione è esclusa da IVA.
<b>CAPARRA CONFIRMATORIA ▶</b>	La caparra confirmatoria, anche se il corrispettivo della cessione è soggetto ad IVA, sconta l'imposta di registro nella misura dello 0,5%, indipendentemente dalla circostanza che, al momento della conclusione dell'atto pubblico, tale somma divenga parte del corrispettivo pattuito al momento del trasferimento del bene, oppure venga acquisita da una parte in caso di inadempimento della controparte.
<b>AUTOCONSUMO ▶</b>	La destinazione dell'immobile all'uso personale o familiare dell'imprenditore/professionista è soggetta a IVA a condizione che sia stata detratta l'imposta all'atto del relativo acquisto.
<b>ASSEGNAZIONE DI BENI AI SOCI ▶</b>	Si considerano "assimilate" alle cessioni di beni le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.
<b>RIMBORSI IVA PER I BENI AMMORTIZZABILI ▶</b>	È ammesso il rimborso limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, per tali intendendosi quelli strumentali, utilizzati nel ciclo produttivo direttamente dal soggetto passivo che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale.
<b>RIFERIMENTI ▶</b>	DPR 633/72, artt. 2, 3, 4 e 6.

## ► INQUADRAMENTO GENERALE

L'IVA si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate:

- nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni;
- nel territorio dello Stato italiano.

### Momento impositivo

Il momento impositivo coincide con la data (art. 6 del DPR 633/72):

- della **consegna o spedizione**, per le cessioni di beni mobili;
- della stipula del contratto di compravendita (**rogito notarile**), per le cessioni di beni immobili;
- del **pagamento del corrispettivo**, per le prestazioni di servizi;
- in cui si verifica l'**evento che genera la condizione**, per la cessione condizionata;
- del **pagamento del corrispettivo**, per le cessioni di immobili conseguenti ad un atto della pubblica autorità, anche se il decreto di trasferimento dell'immobile è successivo al pagamento del corrispettivo stesso (circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2007 n. 12, § 12.1);
- del **prelievo dei beni**, in caso di destinazione a finalità estranee o ad uso personale;
- del **rogito notarile**, per le assegnazioni di unità immobiliari ai soci da parte di cooperative edilizie a proprietà divisa;
- del **pagamento**, in caso di versamento di acconti. L'acconto deve essere fatturato applicando l'aliquota propria del bene o del servizio nel momento in cui lo stesso viene percepito; se, successivamente, il bene muta la sua destinazione (ad esempio il fabbricato si trasforma da abitativo a strumentale) occorre rettificare, in aumento o in diminuzione, l'imposta applicata in sede di acconto (ris. Agenzia delle Entrate 31.7.2007 n. 196);
- di **emissione della fattura**, anche in acconto, se antecedente al pagamento (C.T.C. 1.7.94 n. 2361 e Cass. 17.1.98 n. 371). Se, tuttavia, al momento del trasferimento del bene per il quale è stata emessa la fattura di acconto con aliquota agevolata, non risulta rispettata l'originaria destinazione che costituiva il presupposto per l'applicazione dell'agevolazione, l'acquirente è tenuto a versare la maggiore imposta sulla base di una fattura integrativa (CM 17.4.81 n. 14/330342).

## ► PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Costituiscono cessioni di beni, soggette ad IVA, gli **atti a titolo oneroso** che comportino il **trasferimento della proprietà**, ovvero la **costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento** sui beni di ogni genere (art. 2 del DPR 633/72).

Sono assimilate alle cessioni di beni:

- le **vendite con riserva di proprietà**;
- le **locazioni con clausola di trasferimento della proprietà** vincolante per entrambe le parti. L'IVA si applica all'atto della stipulazione del contratto di locazione sull'intero prezzo del bene, mentre i canoni successivi rappresentano il pagamento del residuo prezzo e, quindi, essendo parte di un

corrispettivo già interamente assoggettato ad IVA, sono esclusi da imposta (RM 20.7.73 n. 503148 e ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2008 n. 338);

- le **cessioni gratuite di beni** la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa;
- la costituzione o il trasferimento di **servitù e altri diritti reali** di godimento;
- l'**autoconsumo**, inteso come destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore, ovvero, ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, anche se determinato dalla cessazione dell'attività;
- l'**assegnazione di beni ai soci** effettuate da società di ogni tipo;
- l'**estromissione di beni strumentali** dall'impresa individuale;
- la **requisizione di immobili in proprietà**, con erogazione di indennizzi, effettuata dalla Pubblica amministrazione (RM 31.10.2000 n. 160/E);
- gli **acquisti effettuati per accessione** (art. 934 c.c.). In caso di successiva cessione dell'area, la base imponibile è data dal prezzo del terreno maggiorato del valore generato dalle opere realizzate dal terzo sul proprio terreno (ris. Agenzia delle Entrate 25.5.2007 n. 117).

#### **Locazione con clausola di trasferimento della proprietà**

Il contratto di locazione di un immobile, con patto di riscatto vincolante per entrambe le parti, costituisce una cessione di beni, che si considera effettuata, ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi, nel momento della **stipulazione del contratto** stesso (ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2008 n. 338).



#### **Attenzione**

In riferimento al **riaddebito** da parte del locatore al locatario di tutte le spese accessorie sostenute, occorre distinguere tra:

- costi sostenuti dal locatore/futuro cedente per l'acquisizione dell'immobile o in relazione alla condizione giuridica di proprietario-locatore;
- costi sostenuti in nome proprio, ma per conto dei locatari.

In relazione alla **prima tipologia di costi** (es. interessi sostenuti per il mutuo relativo all'acquisto dell'immobile), il relativo addebito nei confronti del locatario:

- costituisce una componente del prezzo di cessione convenuto tra le parti e segue, pertanto, la stessa disciplina prevista per la cessione o la locazione con patto di futura vendita vincolante per ambedue le parti;
- deve essere assoggettato ad IVA al momento di stipula del contratto.

In relazione alla **seconda tipologia di costi** (es. spese di manutenzione contrattualmente poste a carico del locatario), può osservarsi che, per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, i servizi resi o ricevuti dal mandatario sono **omologati** a quelli da lui resi al mandante e, quindi, devono essere assoggettati ad IVA con le modalità ordinarie (art. 3 co. 3 del DPR 633/72).



#### **Attenzione**

La **locazione di immobili abitativi con patto di futura vendita** vincolante per entrambe le parti, posta in essere da una cooperativa edilizia nei confronti dei futuri assegnatari degli alloggi, è soggetta a IVA all'atto della stipula del

contratto di locazione (art. 2 co. 2 n. 2 del DPR 633/72), e non al successivo momento di stipula del rogito notarile di trasferimento della proprietà (art. 6 co. 2 lett. d-bis) del DPR 633/72). Sebbene, infatti, le parti negoziali della locazione siano la cooperativa e i propri soci, ai fini dell'individuazione del momento impositivo deve farsi riferimento non già alla data di stipula del rogito, previsto per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci di cooperative edilizie a proprietà divisa, bensì al momento (anteriore) previsto per le locazioni con patto di futura vendita vincolante per ambedue le parti, coincidente con la **stipula del contratto di locazione**.

Pertanto, l'IVA si applicherà sull'intero prezzo pattuito tra le parti per la futura vendita, mentre i canoni, considerati componenti del prezzo della cessione, sono esclusi da imposta (circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28, § 1.5).

Nel caso di vendita con riserva di proprietà, così come in quello della locazione con patto di futura vendita, il differimento del trasferimento della proprietà **non rileva ai fini IVA** e l'operazione, quanto all'individuazione del momento di contabilizzazione, deve essere trattata come una ordinaria cessione di beni, soggetta a IVA per l'intero corrispettivo al momento in cui viene effettuata (Cass. 13.9.2013 n. 20975).

### **Esecuzione di lavori in cambio dell'utilizzo gratuito dell'immobile**

Una prestazione di servizi di ristrutturazione e arredamento di un appartamento è effettuata **a titolo oneroso** qualora, in forza di un contratto concluso col proprietario di tale unità immobiliare, il prestatore di tali servizi (Corte di Giustizia 26.9.2013 causa C-283/12):

- da un lato, si impegna a effettuare la prestazione di servizi a proprie spese;
- dall'altro, ottiene il diritto "gratuito" di disporre dell'immobile: ciò al fine di utilizzarlo per la propria attività economica per la durata di tale contratto, senza essere tenuto a pagare un canone di locazione, mentre il proprietario recupera l'immobile ristrutturato alla fine del contratto.



### **Attenzione**

Tale fattispecie non può essere qualificata come "**prestazione di servizi a titolo gratuito**", in quanto l'onerosità dell'operazione presuppone esclusivamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi e il corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo: questo collegamento sussiste qualora tra il cedente o prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico, nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario.

Conseguentemente, la prestazione di riparazione e arredamento di un immobile, il cui corrispettivo è costituito esclusivamente dal diritto di utilizzare il fabbricato senza pagare un canone di locazione, rientra nella categoria delle prestazioni di servizi a titolo oneroso (art. 2 par. 1 lett. c) della direttiva 2006/112/CE): al ricorrere di tale ipotesi, sussiste, infatti, un **nesso diretto tra il servizio di ristrutturazione e il corrispettivo effettivamente percepito**, in cambio, dal prestatore di quest'ultimo, ovvero il diritto di disporre dell'appartamento

oggetto del servizio, ai fini della propria attività economica per la durata del contratto.

### Prestazioni di servizi

Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni **verso corrispettivo** dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e, in genere, da obbligazioni di fare, non fare e di permettere, quale ne sia la fonte (art. 3 co. 1 del DPR 633/72).

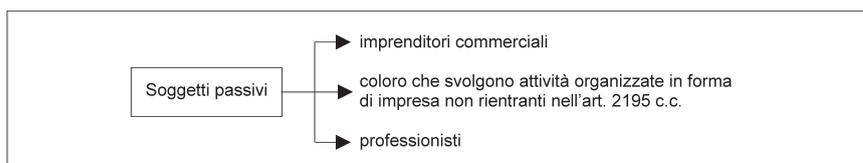
Sono **assimilate** alle prestazioni di servizi (art. 3 co. 2 del DPR 633/72):

- le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
- le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;
- i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione *pro soluto*, di crediti, cambiali o assegni. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso Amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente;
- le somministrazioni di alimenti e bevande;
- le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto;
- il ricevimento di indennità di avviamento commerciale. L'indennità di avviamento commerciale, corrisposta ai sensi dell'art. 34 della L. 392/78 (legge sull'equo canone), non ha natura risarcitoria, ma costituisce il corrispettivo di un'obbligazione da considerarsi alla stregua di una prestazione di servizi e, pertanto, deve essere assoggettata a IVA (ris. Agenzia delle Entrate 3.6.2005 n. 73).

## ► SOGGETTIVITÀ PASSIVA D'IMPOSTA

Sono considerati soggetti passivi ai fini IVA (artt. 3 e 4 del DPR 633/72):

- gli **imprenditori commerciali**, per tali intendendosi coloro che svolgono per professione abituale, ancorché non esclusiva, le attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa;
- i soggetti che svolgono le attività, **organizzate in forma di impresa**, dirette alla **prestazione di servizi** che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;
- i **professionisti**, per tali intendendosi coloro che svolgono per professione abituale, ancorché non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo.



*Soggetti passivi*

- La giurisprudenza e la prassi hanno, inoltre, individuato le seguenti fattispecie:
- **imprenditore di fatto**: viene considerato imprenditore di fatto, le cui cessioni di immobili sono da assoggettare ad IVA, colui che realizza un complesso immobiliare destinato non al proprio uso o a quello della propria famiglia, bensì ad essere venduto a terzi, avvalendosi di un'organizzazione produttiva idonea e svolgendo un'attività che si protrae nel tempo (ris. Agenzia delle Entrate 20.6.2002 n. 204 e 7.8.2002 n. 273);
  - **imprenditore agricolo**: le cessioni di terreni edificabili da parte di imprenditori agricoli sono soggette ad IVA anche se tali beni appartengono all'impresa agricola e, di fatto, sono stati destinati alla produzione agricola (circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2002 n. 137; Cass. 2.10.99 n. 10943 e Cass. 3.4.2000 n. 3987);
  - **immobili pervenuti in comunione ereditaria**: la cessione sconta l'IVA solo se si presume l'esistenza di una società di fatto tra gli eredi (Cass. 16.6.92 n. 7391). Tuttavia, la mera gestione di un bene ereditario non può configurare un'impresa agricola, in assenza di attività imprenditoriali quali acquisti di macchinari o altro (Cass. 10.2.2001 n. 1935);
  - **immobili rientranti nella sfera imprenditoriale posseduti in regime di comunione legale tra i coniugi**: è soggetta a IVA la sola quota del soggetto imprenditore;
  - **ente non commerciale**: la cessione di terreni edificabili effettuata da un ente non commerciale che agisce nell'esercizio delle attività agricole o commerciali è assoggettata a IVA (Cass. 28.7.99 n. 8180);
  - **intestazione fiduciaria**: anche se lo schema del mandato senza rappresentanza applicato al contratto di intestazione fiduciaria configura uno sdoppiamento dell'operazione (e quindi della fatturazione), coinvolgendo anche la fiduciaria, per stabilire quale sia il regime applicabile, occorre fare riferimento alla posizione del mandante fiduciario, per cui solo se quest'ultimo è un soggetto passivo IVA la società fiduciaria sarà obbligata ad applicare l'imposta;
  - **espropriazione immobiliare** (artt. 555 ss. c.p.c.): il soggetto passivo è il debitore esecutato ed a lui spettano tutti gli obblighi di liquidazione e dichiarazione del tributo, per cui la cessione sarà soggetta ad IVA solo se il debitore è un soggetto passivo del tributo. Invece, il soggetto obbligato ad emettere la fattura e versare l'IVA incassata è il professionista delegato delle operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-bis c.p.c. (ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2006 n. 62);
  - **fallimento**: anche in tal caso il soggetto passivo è il fallito e tutti gli obblighi di fatturazione e versamento spettano al curatore (CM 17.1.74 n. 6);
  - **cessione effettuata da una società di persone cancellata dal Registro delle imprese**: poiché per le società di persone la perdita della soggettività passiva si verifica una volta avvenuta la liquidazione di tutti i rapporti giuridici pendenti, la cessione, avvenuta mediante aggiudicazione al pubblico incanto, è assoggettata ad IVA (ris. Agenzia delle Entrate 21.4.2009 n. 105).

## 1. Imprenditore di fatto

La qualifica di imprenditore può derivare anche da **un solo affare** in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta (ris. Agenzia delle Entrate 20.6.2002 n. 204).



### Attenzione

La qualifica di imprenditore deve essere, quindi, attribuita anche a chi utilizzi e coordini soltanto un proprio capitale per fini produttivi, non essendo necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore abbia ad oggetto anche le altrui prestazioni lavorative, autonome o subordinate, o che i mezzi di cui ci si avvalga costituiscano un apparato strumentale fisicamente percepibile, in quanto quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari. Inoltre, è del tutto irrilevante che l'esercizio dell'impresa si esaurisca in un singolo affare, poiché anche la realizzazione di un unico affare può costituire impresa quando implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici.

### Casistiche esaminate

La **costruzione di edifici abitativi**, sia pure con un'unica operazione economica, è idonea ad integrare il presupposto dell'attività imprenditoriale, con il conseguente assoggettamento a IVA (Cass. 29.8.97 n. 8193).

L'operazione di **costruzione e vendita di n. 31 box auto** posta in essere da una persona fisica deve essere considerata un'operazione commerciale (ris. Agenzia delle Entrate 7.8.2002 n. 273).



### Attenzione

La lottizzazione e successiva vendita di terreni edificabili non implica l'esercizio d'impresa ai fini IVA indipendentemente dal numero delle vendite o dall'entità della superficie venduta. La cessione assume i connotati di attività imprenditoriale e, quindi, viene assoggettata a IVA quando il venditore intraprende delle vere e proprie iniziative di commercializzazione quali l'esecuzione di opere di urbanizzazione (Corte di Giustizia 15.9.2011 cause riunite C-180/10 e C-181/10).

## 2. Imprenditore agricolo

In un primo momento, l'Amministrazione finanziaria (CM 3.8.79 n. 25/364695) aveva escluso l'assoggettamento a IVA delle cessioni di terreni, anche se edificabili, effettuate dai produttori agricoli nei confronti di altri produttori agricoli che li acquistano nell'esercizio dell'impresa agricola.

Successivamente, è stato invece chiarito che la vendita di terreni edificabili da parte degli imprenditori agricoli è **sempre assoggettata a IVA** (circ. Agenzia delle Entrate 7.5.2002 n. 137; ris. Agenzia delle Entrate 20.3.2008 n. 106; Corte di Giustizia 15.9.2011 cause riunite C-180/10 e C-181/10).



### Attenzione

Sono, invece, **escluse da imposta** e, quindi, soggiacciono all'imposta di registro, le cessioni delle quote di terreni edificabili di proprietà dei familiari che partecipano all'attività dell'impresa agricola.

### 3. Immobili rientranti nella sfera imprenditoriale posseduti in regime di comunione legale tra i coniugi

In un primo momento, la giurisprudenza di merito aveva ritenuto corretto assoggettare a IVA esclusivamente il corrispettivo relativo alla quota riferita al marito imprenditore, assoggettando ad imposta di registro la quota riferita alla moglie (C.T.C. 20.11.98 n. 5837).

Successivamente, è stato affermato che l'intero corrispettivo deve essere assoggettato a IVA e che se uno dei coniugi è imprenditore edile e l'altro coadiutore, il primo può risultare titolare della partita IVA ed emettere le relative fatture non essendo necessario che entrambi i coniugi risultino coinvolti nella contitolarità della partita IVA (C.T.C. 30.9.2002 n. 6801).



#### Attenzione

Riguardo alla **cessione di un immobile di proprietà di due coniugi in regime di comunione legale dei beni**, utilizzato per l'esercizio dell'impresa individuale di uno di essi, la cessione è un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa, assoggettato a IVA in base al principio di alternatività con l'imposta di registro (Cass. 12.7.2004 n. 12853, Cass. 12.9.97 n. 9036, Cass. 11.4.96 n. 3433 e Cass. 29.12.95 n. 13125).

Riguardo alle spese di costruzione di un **edificio posseduto da due coniugi in comproprietà** e destinato parzialmente all'attività d'impresa esercitata da uno dei due, il diritto alla detrazione deve essere riconosciuto ai coniugi individualmente considerati, laddove possiedono lo *status* di soggetto passivo. La comunione costituita dai coniugi non è soggetto passivo e non può portare in detrazione l'IVA a monte (Corte di Giustizia 21.4.2005 causa C-25/03).



#### Attenzione

Riguardo alla **vendita di un terreno edificabile da parte del coniuge in comunione** con un imprenditore agricolo, le quote di competenza dei vari soggetti, compreso il coniuge dell'imprenditore agricolo, devono essere individualmente considerate, valutando la sussistenza o meno dello *status* di soggetto passivo dell'imposta (ris. Agenzia delle Entrate 20.3.2008 n. 106).

### 4. Enti non commerciali

La costruzione di un parcheggio e la successiva locazione a terzi dei relativi posti auto, posta in essere da un ente non commerciale, costituisce un'**attività soggetta ad IVA**, in quanto anche il compimento di un unico affare, purché economicamente rilevante, può configurare attività d'impresa (ris. Agenzia delle Entrate 11.10.2007 n. 286).

L'attività di gestione immobiliare svolta dagli enti locali assume rilevanza ai fini IVA se ha **natura commerciale** (ris. Agenzia delle Entrate 1.7.2009 n. 169) e, a tal fine, occorre valutare la durata effettiva della locazione, l'entità della clientela e l'importo dei ricavi (Corte di Giustizia 26.9.96 causa C-230/94).

**Attenzione**

In assenza di un'espressa norma nazionale che lo escluda, sono soggetti a IVA gli **immobili industriali** e i **parcheggi concessi in locazione da un ente pubblico** (Corte di Giustizia 4.6.2009 causa C-102/08).

**5. Revocatoria fallimentare**

In caso di vendita di beni revocati, la soggettività passiva fa capo al terzo che ha subito l'azione revocatoria, ma deve ritenersi limitata sotto il profilo degli adempimenti che ne discendono, con particolare riguardo agli obblighi di fatturazione e versamento dell'IVA, **accentrati nell'ambito dell'amministrazione del fallimento**.

**Attenzione**

Il curatore fallimentare è, quindi, obbligato ad emettere fattura **in nome e per conto del terzo esecutato** e a versare l'IVA incassata all'Amministrazione finanziaria. Il curatore provvederà, poi, a consegnare o spedire un esemplare della fattura medesima al terzo (ris. Agenzia delle Entrate 30.3.2007 n. 68).

**6. Associazione temporanea di imprese**

Riguardo alle associazioni temporanee di imprese che intendono partecipare alle gare d'appalto per la realizzazione di opere pubbliche, è previsto che (art. 37 del DLgs. 163/2006):

- gli operatori devono conferire con un unico atto notarile un **mandato collettivo speciale con rappresentanza** ad una di esse;
- il mandato è **gratuito ed irrevocabile** e la sua revoca per giusta causa non ha effetti nei confronti della stazione appaltante;
- al mandatario spetta la **rappresentanza esclusiva, anche processuale**, dei mandanti nei confronti della stazione appaltante per tutte le operazioni e per gli atti di qualsiasi natura dipendenti dall'appalto, anche dopo il collaudo, o atto equivalente, fino all'estinzione di ogni rapporto;
- il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la **propria autonomia** ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali.

**Attenzione**

Laddove le imprese raggruppate si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario ed indistinto sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti di terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere, si configura un **nuovo soggetto passivo d'imposta** (RM 28.6.88 n. 550231 e RM 16.5.89 n. 550763).

**Consorzi**

Un consorzio di imprese costituito in forma di società di capitali costituisce un'**entità autonoma** rispetto alle singole imprese consorziate. Pertanto, sia il consorzio che ogni singola consorziata sono soggetti passivi d'imposta in via autonoma (Cass. 28.10.2009 n. 22790).

## 7. Esecuzioni immobiliari

Le vendite coattive che hanno luogo nelle procedure esecutive sono considerate cessioni di beni e sono **imponibili ai fini IVA** se il debitore esecutato è qualificato come soggetto passivo d'imposta e i beni sono inerenti all'attività d'impresa esercitata dallo stesso (ris. Agenzia delle Entrate 26.11.2001 n. 193).

### 7.1 Adempimenti IVA

Nell'ambito delle procedure esecutive immobiliari, il professionista delegato, nell'esecuzione dell'incarico, deve farsi carico degli adempimenti ai fini IVA che l'operazione di vendita comporta. Il soggetto incaricato della vendita deve adempiere agli obblighi di fatturazione **in nome e per conto** del debitore esecutato e di versamento dell'IVA relativa a prescindere dal fatto che l'esecutato sia reperibile o meno (ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2006 n. 62 e ris. Agenzia delle Entrate 21.4.2009 n. 105).

### 7.2 Momento impositivo

Il momento impositivo coincide con il **pagamento del prezzo** da parte dell'aggiudicatario (art. 6 co. 2 lett. a) del DPR 633/72) e il versamento dell'imposta è effettuato **entro il giorno 16 del mese successivo** a quello in cui l'operazione si considera compiuta.

Al riguardo (ris. Agenzia delle Entrate 19.6.2006 n. 84):

- nei casi in cui il debitore esecutato è reperibile, l'imposta deve essere versata mediante **modello F24**, utilizzando gli ordinari codici tributo relativi all'IVA;
- se il debitore esecutato è irreperibile, occorre utilizzare il codice tributo **"6501"** ("IVA relativa alla vendita, ai sensi dell'art. 591-bis c.p.c. di beni immobili oggetto di espropriazione forzata").

## ► CONTRATTO PER PERSONA DA NOMINARE

Nel contratto preliminare viene sovente inserita una clausola che riconosce al promissario acquirente la **facoltà** di designare il soggetto che interverrà, in sede di contratto definitivo di compravendita, in qualità di acquirente.



### Attenzione

Le clausole maggiormente in uso, prevedendo genericamente che il soggetto risulti designato al momento del rogito notarile, non qualificano il contratto preliminare come un vero e proprio contratto "per persona da nominare", conforme agli artt. 1401-1405 c.c.

Il contratto per persona da nominare, infatti, deve prevedere che la nomina sia effettuata e comunicata alla controparte **entro il termine di 3 giorni, ovvero entro il diverso termine concordato dalle parti**, che deve comunque risultare certo nell'*an* e nel *quando* (deve cioè essere una data certa e ben definita). Nel contratto per persona da nominare, la nomina (negozio unilaterale recettizio mediante il quale lo stipulante imputa il rapporto contrattuale al terzo con effetto retroattivo) deve essere fatta nella **stessa forma** usata per il contratto tra stipulante e promittente, anche se non prescritta dalla legge (art 1403 c.c.).

La nomina deve non solo intervenire, ma anche essere **comunicata** - accompagnata dall'accettazione del soggetto nominato o da una procura anteriore al contratto - **entro il suddetto termine di 3 giorni (o entro il maggior termine stabilito dalle parti)**, altrimenti il rapporto si consolida in capo allo stipulante. La nomina e la dichiarazione di accettazione devono possedere i requisiti di forma necessario per la relativa validità ed efficacia.

#### **Nota di credito nei confronti del firmatario del compromesso**

L'intestatario della fattura deve coincidere con il soggetto che figura in qualità di acquirente nell'atto notarile. Pertanto, a seguito della nomina del soggetto (per lo più in sede di saldo, al rogito), viene emessa una **nota di credito** nei confronti del firmatario del compromesso, per le fatture d'acconto da questi pagate, nonché **nuove fatture** per lo stesso importo intestate al terzo nominato che compare in atto.



#### **Attenzione**

Nel caso di contratto per persona da nominare, può ammettersi l'applicazione della **procedura di variazione** in diminuzione dell'IVA (ris. 11.8.2009 n. 212).

Quest'ultima, in caso di stipula di un contratto per persona da nominare, resta preclusa, qualora, nel contratto preliminare, non sia prevista una **data certa per la nomina del terzo acquirente**. La nota di credito non può, pertanto, essere emessa, nei confronti del firmatario del c.d. "compromesso", se il contratto rimette genericamente a quest'ultimo la nomina del terzo acquirente al momento della stipula del rogito definitivo di compravendita: si tratta, infatti, di un evento di cui non vi è l'assoluta certezza che si verifichi.



#### **Attenzione**

Nell'ipotesi di *electio amici* tardiva, per comunicazione della nomina avvenuta oltre il termine di tre giorni dalla stipula del contratto, il contratto per persona da nominare produce effetti tra i contraenti originari.

In tale ipotesi, legittimato a richiedere la restituzione dell'IVA versata in eccedenza è l'originario stipulante e non il soggetto successivamente nominato (Cass. 29.9.2006 n. 21254).

### **► CESSIONE DEL CONTRATTO PRELIMINARE**

In alternativa al contratto per persona da nominare, è possibile ricorrere, sempre anteriormente alla stipula del rogito notarile, all'istituto della "cessione del contratto" (art. 1406 c.c.), atteso che ciascun contraente, **con il consenso della controparte**, può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto a prestazioni corrispettive, a condizione che queste ultime non siano state ancora eseguite.



#### **Attenzione**

Con riferimento al **contratto preliminare di vendita di un fabbricato** (o di un'area fabbricabile), il promissario acquirente, con il consenso del promittente cedente, può pertanto cedere il suddetto contratto preliminare ad un terzo.

Tale cessione è qualificata quale “**prestazione di servizi**”, soggetta a IVA con l'aliquota ordinaria (art. 3 co. 2 n. 5 del DPR 633/72); a diverse conclusioni si giunge nel caso in cui il contratto ceduto riguardi un **terreno agricolo**, essendo tale operazione espressamente esclusa dal campo di applicazione dell'IVA (art. 3 co. 4 lett. c) del DPR 633/72).

La **base imponibile** della cessione del contratto preliminare non può essere assunta decurtando dal prezzo pattuito gli **acconti** e la **caparra** versati, senza addebito di IVA, dal promissario acquirente al promittente venditore originario. La cessione del contratto, costituendo - ai fini IVA - un'operazione (nella specie, una prestazione di servizi) autonoma, che interviene tra il promissario acquirente e il terzo, rende infatti irrilevanti i predetti versamenti.

### Acquirente con requisiti “prima casa”

L'acquirente che, alla stipula del contratto definitivo di compravendita, possiede i requisiti per fruire dell'agevolazione “prima casa” (n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72), ha diritto all'applicazione dell'**aliquota IVA ridotta del 4%** non solo sul saldo ancora da fatturare, ma anche sull'importo degli acconti corrisposti dal promissario acquirente, a prescindere dalla data di emissione delle relative fatture.



### Attenzione

Può accadere che l'acquirente dell'abitazione, **alla stipula del contratto preliminare** con la società immobiliare (così come in occasione della fatturazione, da parte di quest'ultima, di uno o più acconti successivi), non presenti i requisiti “prima casa”.

Se i requisiti per l'agevolazione vengono **integrati al momento dell'atto**, per le fatture di acconto emesse in precedenza con IVA al 10% (anziché al 4%), ad esempio perché nel periodo compreso tra il preliminare ed il rogito notarile l'acquirente vende l'immobile che gli impediva di fruire dell'agevolazione, la **variazione in diminuzione** dell'imposta può essere compiuta **anche oltre il termine annuale** (RM 7.12.2000 n. 187/E e CM 2.3.94 n. 1/E).

## ► CAPARRA CONFIRMATORIA

La caparra confirmatoria (art. 1385 c.c.) è una somma di denaro o una quantità di cose fungibili che, al momento della costituzione del rapporto obbligatorio, una parte dà all'altra **quale conferma dell'adempimento** di cui costituisce un'anticipata e parziale esecuzione.

### 1. Regime IVA

La caparra confirmatoria, anche se il corrispettivo della cessione è soggetto ad IVA, è sempre assoggettata all'**imposta di registro nella misura dello 0,5%**, indipendentemente dalla circostanza che, al momento della conclusione dell'atto pubblico, tale somma:

- divenga parte del corrispettivo pattuito al momento del trasferimento del bene (RM 3.1.85 n. 251127);

- oppure venga acquisita da una parte in caso di inadempimento della controparte (C.T.R. Roma 10.5.2001 n. 78/35/01).

### **Momento impositivo**

L'assoggettamento a IVA delle somme versate a titolo di caparra avverrà nel momento in cui le stesse saranno **imputate al corrispettivo**, assumendone la natura (RM 1.6.74 n. 501824; RM 19.5.77 n. 411673; C.T.C. 3.10.2000 n. 5559; ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2007 n. 197).

## **2. Natura delle somme corrisposte**

Per individuare la natura delle somme corrisposte (a titolo di caparra oppure di acconto prezzo), occorre fare riferimento alla **volontà espressa dalle parti** nel contratto preliminare.



### **Attenzione**

Quando le intenzioni delle parti risultano di difficile interpretazione, le somme versate devono ritenersi corrisposte **a titolo di anticipo (o acconto)** sulla prestazione dovuta in base all'obbligazione principale (Cass. 17.12.94 n. 10874).

### **2.1 Anticipazione del corrispettivo**

Affinché la somma versata a titolo di caparra confirmatoria rilevi anche come anticipazione del corrispettivo pattuito è necessario che le parti attribuiscono espressamente alla predetta somma, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella, rilevante a seguito dell'esecuzione, di anticipazione del corrispettivo.



### **Attenzione**

La previsione nel preliminare del versamento di una somma di denaro **“mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo”** attribuisce alla caparra questa ulteriore funzione. In tal caso, per il principio di alternatività IVA-registro, l'importo viene assoggettato ad IVA ed il preliminare sconta l'imposta di registro in misura fissa (ris. Agenzia delle Entrate 197/2007).

### **2.2 Somma trattenuta dall'albergo in caso di disdetta della prenotazione**

La somma trattenuta dall'albergo in caso di disdetta della prenotazione dipende dalla funzione rivestita (**risarcitoria o corrispettiva**).

Se, al di là della denominazione attribuita alla somma versata, prevale la funzione corrispettiva, in dipendenza della diversa ed autonoma prestazione cui la stessa è connessa, si ha l'assoggettamento a IVA (Corte di Giustizia 18.7.2007 causa C-277/05).

## **► AUTOCONSUMO**

In caso di destinazione di un bene all'uso o consumo personale o familiare dell'imprenditore/professionista (c.d. “autoconsumo”), l'IVA si applica nel mo-

mento in cui il bene stesso viene trasferito dalla sfera imprenditoriale/professionale a quella "privata".



**Attenzione**

L'obbligo di autofatturare l'uso estraneo all'attività economica del bene sussiste solo se è stata **detratta l'IVA** a monte (art. 2 co. 2 n. 5 del DPR 633/72).

L'**imponibilità** opera anche:

- per gli interventi effettuati da un imprenditore edile su di un immobile di sua proprietà non rientrante nella sfera imprenditoriale. In tale ipotesi, l'imprenditore è tenuto a quantificare l'importo dei lavori secondo il "valore normale" (ora prezzo di acquisto o di costo, ex art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72) e ad emettere autofattura (CM 11.5.98 n. 121/E, risposta 2.3);
- a seguito di cessazione dell'attività, tranne che in caso di decesso del titolare dell'attività.



**Attenzione**

La locuzione "**anche se determinata da cessazione dell'attività**" non riguarda comunque la cessazione dell'attività per causa di morte, in quanto gli effetti giuridici derivanti da tale evento non possono costituire di per sé autonomo presupposto impositivo.

**Immobili acquistati da "privati" oppure prima dell'1.1.73**

A livello normativo, non è presa in considerazione l'ipotesi in cui i beni acquistati da "privati" oppure nel periodo antecedente l'1.1.73 (data di entrata in vigore del DPR 633/72, istitutivo dell'IVA).

In un primo momento, era stato chiarito che (RM 17.4.98 n. 28/E):

- non sussiste l'obbligo di assoggettare ad imposta l'autoconsumo di beni immobili per i quali non sia stata detratta l'IVA all'atto del relativo acquisto, compresa l'ipotesi di acquisto da un "privato";
- l'obbligo di assoggettare ad IVA anche l'autoconsumo di immobili acquistati prima dell'1.1.73 sussiste:
  - per l'**imprenditore individuale**, solo quando quest'ultimo, successivamente all'acquisto, abbia detratto l'IVA per lavori di manutenzione o di recupero edilizio eseguiti sull'immobile stesso;
  - per le **società**, sempre ed in ogni caso, in quanto non è concepibile un autoconsumo, ma eventualmente una assegnazione ai soci.

Successivamente, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che l'autoconsumo non è soggetto ad imposta se riguarda **beni con IVA a monte non detratta** (o che abbiano formato oggetto di acquisto da "privati"), sui quali siano stati effettuati interventi di recupero edilizio o di riparazione per i quali l'imposta sia stata detratta (Corte di Giustizia 17.5.2001 cause riunite C-322/99 e C-323/99).

È, tuttavia, obbligatorio **rettificare la detrazione** qualora i predetti interventi di recupero siano incrementativi del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione (circ. Agenzia delle Entrate 30.1.2002 n. 9, risposta 4.1).



### Attenzione

Non deve essere assoggettata ad imposta l'assegnazione al socio di un immobile sul quale sono stati eseguiti **lavori di trasformazione ed ampliamento** per i quali è stata operata la detrazione dell'IVA a monte. A tal fine, è necessario che i lavori di ampliamento, in linea di principio finalizzati a migliorare le condizioni di utilizzazione dell'immobile, non integrino la realizzazione di una **nuova unità immobiliare** né abbiano una consistenza tale da poter essere successivamente destinati a costituire un'autonoma unità immobiliare; in tale ultimo caso, infatti, la parte di immobile realizzata in seguito all'ampliamento, avendo proprie caratteristiche distintive ed economiche, deve essere assoggettata autonomamente al tributo in occasione dell'assegnazione (ris. Agenzia delle Entrate 17.6.2002 n. 194).

## 1. Determinazione della base imponibile

La base imponibile dell'autoconsumo è **pari al prezzo di acquisto** o, in mancanza, del **prezzo di costo dei beni o di beni simili**, determinati **nel momento in cui si effettuano tali operazioni** (art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72).

La disciplina dell'autoconsumo si pone come alternativa alla rettifica della detrazione, nel senso che, una volta scaduto il termine di "attenzione fiscale", che per gli immobili è pari a dieci anni (art. 19-bis2 co. 8 del DPR 633/72), occorre assoggettare ad imposta i beni destinati a finalità estranee all'impresa che conservino un "valore residuo" (Corte di Giustizia 16.6.2016 causa C-229/15).

Il **criterio del prezzo di acquisto o di costo**, in sostituzione di quello del valore normale, implica che la base imponibile IVA dell'autoconsumo **non comprende il "ricarico"** normalmente praticato sul mercato per quel bene, ma è costituita dal prezzo di acquisto del bene "attualizzato" al momento della cessione (circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26, cap. I, Parte II, § 7.1).

A questo proposito, utili riferimenti sono forniti dall'elaborazione della giurisprudenza comunitaria, essendo stato stabilito che la base imponibile della cessione gratuita coincide con il valore residuo del bene al momento del prelievo, il quale deve essere determinato tenendo conto anche delle spese relative agli interventi consistenti nell'incorporazione nel bene principale oggetto di cessione di altri beni che ne abbiano comportato un incremento duraturo di valore non interamente consumato al momento del prelievo (Corte di Giustizia 17.5.2001 cause riunite C-322/99 e C-323/99).

Più nello specifico, ai fini della determinazione della base imponibile, il **prezzo di acquisto** non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma **deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene** stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi comunque conto, anche con riferimento a queste, del **deprezzamento** che il bene ha subito nel tempo (Corte di Giustizia 3.5.2013 causa C-142/12). In sostanza, il valore residuo del bene al momento del prelievo tiene conto della sua evoluzione di valore, in termini di apprezzamento o di deprezzamento, tra la data dell'acquisto e quella dell'assegnazione.

### Assenza del prezzo di acquisto

In assenza di un prezzo di acquisto cui fare riferimento, come potrebbe accadere nell'ipotesi di un fabbricato non acquistato ma costruito dal soggetto che intende estrometterlo dal regime IVA, la **base imponibile è costituita dal costo o dal prezzo di costo di beni simili** (art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72). In via di estremo subordine, quindi, alla determinazione della base imponibile potrà procedersi sulla base del prezzo d'acquisto, al momento di tale destinazione, di immobili la cui situazione, dimensione e altre caratteristiche essenziali siano simili a quelle dell'immobile di cui trattasi. Con esclusivo riferimento, dunque, ad analoghe situazioni di mancanza assoluta di prezzo di acquisto originario o del costo, è ammessa la possibilità di determinare la base imponibile secondo il criterio del prezzo d'acquisto di beni similari (a condizione che esistano beni simili sul mercato) sulla base dei prezzi di mercato per il medesimo tipo di beni al momento della destinazione dell'immobile, evitando l'esame in dettaglio di quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo (Corte di Giustizia 23.4.2015 causa C-16/14).

### Beni in leasing

In caso di autoconsumo di beni precedentemente detenuti in forza di un contratto di *leasing*, ai fini dell'individuazione del valore di assegnazione dell'immobile riscattato, che deve essere quantificato in funzione del prezzo di acquisto determinato al momento della fuoriuscita del bene dalla sfera economica e giuridica dell'impresa, assume rilievo **l'evoluzione del valore**, in termini di apprezzamento e di deprezzamento, **tra la data dell'acquisto e quella dell'assegnazione**. In pratica, il riferimento al prezzo di acquisto deve essere inteso come "valore residuo", costituito dalla somma dei prezzi pagati non solo per acquistare il bene, ma anche per incrementarne successivamente e in modo durevole il valore, al netto del deprezzamento che lo stesso bene ha subito nel tempo.

L'estromissione, in particolare, assume rilevanza ai fini dell'IVA non già in funzione del solo prezzo di riscatto, ma di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti, deve essere **calcolato tenendo conto anche dei canoni di leasing pagati alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto** (circ. 16/E/2016, cap. I, Parte II, § 7.1).

## 2. Rettifica della detrazione

Occorre verificare se, all'atto dell'autoconsumo, sia necessario operare la rettifica della detrazione operata "a monte".

La rilevanza ai fini IVA dell'autoconsumo **prescinde dal periodo di "tutela fiscale" previsto per la rettifica della detrazione**, nel senso che, quand'anche sia scaduto il termine finale di osservazione, occorre assoggettare ad imposta il prelievo del bene per fini privati, pur se determinato da cessazione dell'attività, conservando lo stesso un valore residuo (Corte di Giustizia 16.6.2016 causa C-229/15).

Premesso che i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili (art. 19-bis2 co. 8 del DPR 633/72) e che la rettifica va operata, in un'unica soluzione, con riferimento a tanti quinti o a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo di "tutela fiscale",

l'obbligo di eseguire la rettifica dell'IVA detratta al momento dell'acquisto e le modalità con le quali va operata **dipende dal regime impositivo applicato ai beni ammortizzabili in sede di estromissione** e, naturalmente, dalla circostanza che la destinazione dei beni per estranei all'impresa **avvenga nel corso del relativo periodo di "osservazione"** (circ. 26/E/2016, cap. I, Parte II, § 7.3).

Come precedentemente evidenziato, la **rettifica** della detrazione deve essere operata **anche in relazione alle spese di manutenzione e di recupero edilizio** relative agli immobili acquistati senza esercitare la detrazione, purché si tratti di spese aventi natura incrementativa che non abbiano esaurito la loro utilità. In pratica, la rettifica della detrazione deve essere operata non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, ma **anche per quelle "fuori campo IVA"**, in quest'ultimo caso limitatamente all'imposta assolta sugli eventuali interventi incrementativi operati nel corso nel decennio, dato che l'immobile è stato acquistato senza esercitare la detrazione (circ. Agenzia delle Entrate 16.9.2016 n. 37).

### **Beni in leasing**

In caso di autoconsumo di beni precedentemente detenuti in forza di un contratto di *leasing*, ai fini del computo del periodo decennale di rettifica della detrazione occorre, di regola, fare riferimento alla **data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte dell'utilizzatore**. È da tale momento, infatti, che decorre il periodo decennale di "tutela fiscale" (circ. 16/E/2016, cap. I, Parte II, § 7.3).

## **► ASSEGNAZIONE DI BENI AI SOCI**

Si considerano "assimilate" alle cessioni di beni le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica (art. 2 co. 2 n. 6) del DPR 633/72).

Anche se la norma in esame, a differenza di quella in materia di autoconsumo (art. 2 co. 2 n. 5) del DPR 633/72), non prevede la condizione della detraibilità, sono **escluse da IVA**, siccome non rientranti nella previsione dell'autoconsumo per destinazione a finalità estranee all'impresa, le assegnazioni di beni acquistati senza operare la detrazione (circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2002 n. 40, § 1.4.11; ris. Agenzia delle Entrate 17.6.2002 n. 194 e 23.7.2009 n. 191). L'assegnazione al socio, se ha ad oggetto beni per i quali non sia stata detratta l'IVA all'atto dell'acquisto, resta esclusa da IVA anche se sugli stessi sono stati eseguiti interventi di **manutenzione, riparazione, recupero**, per i quali, invece, si sia provveduto a detrarre la relativa imposta (ris. 194/E/2002). In sostanza, l'assegnazione realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa che deve essere ricondotta all'art. 5 par. 6 della VI direttiva CEE (ora art. 16 della dir. 2006/112/CE), il quale va interpretato nel senso che un bene d'impresa destinato all'uso privato dell'imprenditore o a finalità estranee all'impresa non va assoggettato ad IVA se il bene stesso non ha consentito la detrazione.

Le ipotesi di indetraibilità sono essenzialmente riconducibili ai casi degli **immobili acquistati prima del 1973**, cioè dell'introduzione dell'IVA, ovvero degli immobili acquistati presso "privati" od operatori economici ad essi assimilati nell'ambito della specifica operazione posta in essere, avendo applicato il regime di esenzione alla cessione. L'indetraibilità può, però, anche derivare dalla posizione dell'impresa che estromette l'immobile, per esempio perché caratterizzata da un pro rata pari a zero.

### ► RIMBORSI IVA PER I BENI AMMORTIZZABILI

Il rimborso spetta limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili (art. 30 co. 3 lett. c) del DPR 633/72).



#### Attenzione

In materia, è stato affermato che:

- il rimborso IVA non è ammesso se il bene non può essere considerato **"ammortizzabile"** quale risulta essere un'opera di interesse pubblico iscritta nello Stato patrimoniale del concedente ente pubblico (ris. Agenzia delle Entrate 6.10.2008 n. 372);
- i beni ammortizzabili oggetto di acquisto/importazione sono **esclusivamente quelli strumentali**, utilizzati nel ciclo produttivo direttamente dal soggetto passivo che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale (ris. Agenzia delle Entrate 9.6.2009 n. 147);
- non esiste l'uguaglianza "bene strumentale per natura" = "bene ammortizzabile", ma occorre verificare di volta in volta se il bene è strumentale all'attività o ne è l'oggetto. Pertanto, non spetta alcun rimborso per l'IVA afferente l'acquisto di un complesso immobiliare se quest'ultimo è destinato ad essere rivenduto, costituendo quindi l'**oggetto dell'attività** della società immobiliare e non lo strumento della medesima (Cass. 17.2.2006 n. 3518);
- al **cessionario di un contratto di leasing immobiliare** non spetta il rimborso IVA sul corrispettivo relativo all'acquisto del contratto stesso (ris. Agenzia delle Entrate 28.12.2007 n. 392);
- **non è rimborsabile** l'imposta assolta sull'**acconto del corrispettivo pagato in sede di preliminare**. Il promissario acquirente non acquisisce, infatti, la titolarità del bene, in quanto l'effetto traslativo, anche nell'ipotesi di preliminare con effetti anticipati (che ricorre laddove sia convenuta la consegna immediata del bene al promissario acquirente), non risulta ancora verificato, per cui la relazione di tale soggetto con il bene si qualifica come mera detenzione (ris. Agenzia delle Entrate 27.12.2005 n. 179);
- il rimborso dell'IVA compete anche alla società di *leasing* che acquista i beni ammortizzabili, ancorché le modalità di contabilizzazione del bene locato non ne prevedano l'esposizione nell'attivo dello Stato patrimoniale (ris. Agenzia delle Entrate 13.12.2011 n. 122);
- l'**indetraibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni** (art. 36 co. 7 ss. del DL 223/2006) si riflette anche ai fini del calcolo dell'IVA rimborsabile che, pertanto, nel caso di acquisto di fabbricati, deve essere ridotta per l'importo riferibile al costo (non ammor-

tizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza (circ. Agenzia delle Entrate 13.3.2009 n. 8, § 6.6).

### **1. Terreni edificabili**

Il terreno edificabile **non si configura “oggettivamente” come bene ammortizzabile** in quanto non suscettibile di deperimento e consumo, per cui l'IVA relativa non può essere richiesta a rimborso (RM 11.7.96 n. 113/E). Può invece essere chiesta a rimborso l'imposta afferente l'acquisto di un capanone industriale successivamente locato a terzi, in quanto si tratta di bene strumentale per natura e quindi ammortizzabile per la società (RM 24.10.96 n. 238/E).

### **2. Spese incrementative su beni di terzi**

Non può essere riconosciuto il diritto, in capo all'utilizzatore, al rimborso dell'IVA assoluta sulle spese per la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di **opere inseparabili dai beni cui accedono**. L'opera eseguita, infatti, **non è di proprietà del soggetto che l'ha realizzata**, giacché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata (ris. Agenzia delle Entrate 27.12.2005 n. 179).

## 33. TERRITORIALITÀ IVA

**NOZIONE DI IMMOBILE ►** Si considerano “immobili” i beni fissati stabilmente al suolo; in particolare, si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall’immobile 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, occorre altresì avere riguardo all’eventuale accatastamento del bene, elemento che lascia presumere che il bene medesimo abbia le caratteristiche per essere qualificato come immobile.

**CESSIONI DI IMMOBILI ►** Le cessioni di beni immobili sono territorialmente rilevanti in Italia se risultano ivi ubicati, indipendentemente sia dal luogo di stabilimento del committente (Italia, altro Paese UE o Paese extra-UE), sia dal suo *status* (soggetto passivo o meno).

**SERVIZI RELATIVI AGLI IMMOBILI ►** Per i servizi relativi ai beni immobili, la territorialità è collegata al luogo di ubicazione dell’immobile, a nulla rilevando il luogo di stabilimento del committente e la sua qualifica.  
In particolare, si considerano effettuate in Italia, quando l’immobile è ivi situato, 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.

**RIFERIMENTI ►** DPR 633/72, artt. 7-bis e 7-quater; reg. UE 282/2011, artt. 31, 31-bis e 31-ter.

### ► NOZIONE DI IMMOBILE

La territorialità delle cessioni di beni immobili e delle prestazioni di servizi relativi ai beni immobili è distintamente disciplinata per:

- le **cessioni di immobili** (art. 7-bis co. 1 del DPR 633/72);
- le **prestazioni di servizi relativi agli immobili** (art. 7-quater co. 1 lett. a) del DPR 633/72).

### 1. Nozione di bene immobile

Riguardo alla nozione di “bene immobile”, una delle caratteristiche fondamentali di un tale bene è di essere **collegato a una porzione determinata della superficie terrestre** (Corte di Giustizia UE 7.9.2006 causa C-166/05).



Un terreno delimitato in modo permanente o addirittura sommerso dall’acqua può essere qualificato bene immobile (Corte di Giustizia UE 3.3.2005 causa C-428/02).

Si considerano “immobili” i beni **fissati stabilmente al suolo**; in particolare, si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall’immobile 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, nelle more dell'emanazione da parte dell'Unione europea di criteri generali atti a distinguere i beni mobili dai beni immobili, occorre altresì avere riguardo all'eventuale accatastamento del bene, elemento che lascia presumere che il bene medesimo abbia le caratteristiche per essere qualificato come immobile (circ. Agenzia delle Entrate 29.7.2011 n. 37).

Si considerano, inoltre, **beni immobili** (art. 13-ter del reg. UE 15.3.2011 n. 282):

- una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile stabilire titolo e possesso;
- qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul o incorporato al suolo, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
- qualsiasi elemento che sia 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.

### **Definizione di bene immobile secondo le disposizioni interpretative della Direttiva IVA**

Dall'1.1.2017 sono diventate giuridicamente vincolanti le disposizioni interpretative della dir. 2006/112/CE contenute nel reg. UE 1042/2013, a sua volta modificativo del reg. UE 282/2011.

Ai fini dell'applicazione della direttiva, sono considerati "beni immobili" (art. 13-ter del reg. UE 282/2011):

- a) **una parte specifica del suolo**, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
- b) **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 rimuovibile;
- c) **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;
- d) **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.

In merito alla definizione di fabbricato e di edifici, di cui alla lett. b), la Commissione europea, nelle Note esplicative pubblicate il 26.10.2015, ha affermato che il **fabbricato** può essere **definito come una struttura** (eretta dall'uomo) **con un tetto e dei muri**, come una casa o una fabbrica, mentre il termine **"edificio"** ha un significato più ampio e **comprende altre strutture** (erette dall'uomo) che non si considerano generalmente come fabbricati, precisando che gli edifici possono comprendere 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.

Le definizioni che precedono non coincidono con quelle indicate dall'Agenzia delle Entrate. Nella circ. 14/E/2015, per esempio, l'Agenzia, nel chiarire l'ambito applicativo del meccanismo del *reverse charge* per le nuove fattispecie riguardanti il settore edile, introdotte dalla L. 228/2014 (legge di Stabilità 2015), ha precisato che, per edificio e fabbricato, s'intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome.

Se, dunque, in base alla ricostruzione normativa operata dall'Amministrazione finanziaria, è stato ritenuto che il legislatore, utilizzando il riferimento alla nozione di edificio nell'ambito della lett. a-ter) del sesto co. dell'art. 17 del DPR 633/72, ha sostanzialmente voluto limitare la disposizione in commento ai fabbricati, come risultanti dalle disposizioni sopra esposte e non alla più ampia categoria dei beni immobili, dalle Note esplicative elaborate dalla Commissione europea si desume che i concetti di fabbricato e edificio sono più ampi, senza per ciò solo sconfinare automaticamente nella categoria più generale dei beni immobili, come invece ritenuto dall'Agenzia.

## 2. Obbligo di fatturazione

Riguardo alla fatturazione, **dall'1.1.2013**, la fattura deve essere emessa **anche per le operazioni non territorialmente rilevanti ai fini IVA** in Italia. In particolare, la fattura è obbligatoria quando si tratta di (art. 21 co. 6-bis del DPR 633/72):

- cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10 co. 1 n. 1 - 4 e 9 del DPR 633/72 (operazioni finanziarie di natura bancaria, creditizia e assicurativa e delle relative prestazioni di intermediazione), **effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori d'imposta in altri Paesi UE;**
- cessioni di beni e prestazioni di servizi **effettuate fuori della UE.**

Nelle suddette ipotesi, la fattura deve riportare l'annotazione:

- **"inversione contabile"** e l'eventuale indicazione della norma comunitaria o nazionale;
- **"operazione non soggetta"** e l'eventuale indicazione della norma comunitaria o nazionale.



La cessione di un immobile situato al di fuori della UE, al pari delle prestazioni di servizi ad esso riferibili (art. 7-quater co. 1 lett. a) del DPR 633/72), deve essere fatturato **a prescindere dal luogo di stabilimento del cessionario/committente e dal suo status** (soggetto passivo o meno).

Laddove, invece, l'immobile sia **ubicato in altro Paese UE**, la sua cessione, al pari delle prestazioni di servizi ad esso riferibili (art. 7-quater co. 1 lett. a) del DPR 633/72), vanno fatturate solo se il cessionario/committente, stabilito nel Paese UE in cui è situato l'immobile, ha **l'obbligo di assolvere la relativa imposta con il sistema del reverse charge**. In caso contrario, spetta all'operatore italiano identificarsi ai fini IVA nel Paese UE in cui la cessione/prestazione è territorialmente rilevante al fine di emettere la fattura con l'imposta locale (art. 219-bis della dir. 2006/112/CE).

## ► CESSIONI DI IMMOBILI

Le cessioni di beni immobili sono territorialmente rilevanti in Italia se risultano **ivi ubicati** (art. 7-bis co. 1 del DPR 633/72). In sostanza, il presupposto territoriale si verifica nel luogo in cui è sito l'immobile.



Se, quindi, l'immobile è situato in Francia, il venditore italiano, pur essendo un soggetto IVA, non deve versare l'imposta sulla cessione in Italia.

L'imposta va, infatti, assolta in Francia, per cui se il cessionario è un soggetto passivo francese che effettua l'acquisto nell'esercizio dell'impresa o di arte o professione, si applica il *reverse charge*; se, invece, l'acquirente francese non agisce in quanto soggetto passivo o se l'acquirente (soggetto passivo o meno) non è francese, spetta al cedente italiano identificarsi ai fini IVA in Francia per adempiere agli obblighi IVA connessi alla vendita.

## ► SERVIZI RELATIVI AGLI IMMOBILI

Le prestazioni di servizi relative agli immobili si considerano territorialmente rilevanti nel **luogo di ubicazione dell'immobile** (art. 7-*quater* co. 1 lett. a) del DPR 633/72), a nulla rilevando il luogo di stabilimento del committente (Italia, altro Paese UE o Paese extra-UE) e il suo *status* (soggetto passivo o meno).



### Attenzione

Il suddetto criterio territoriale rappresenta, come detto, una **deroga** rispetto alla regola generale prevista per le prestazioni di servizi c.d. "generiche"; quest'ultima, dal 2010, non è più basata sul luogo di stabilimento del prestatore, ma - per le prestazioni "B2B" (*business to business*) - sul luogo di stabilimento del committente. Solo per le prestazioni "B2C" (*business to consumer*), i servizi "generici" continuano ad essere territorialmente rilevanti nel Paese del prestatore.

## 1. Servizi relativi a beni immobili

È vero che è la stessa norma che definisce il criterio di territorialità ad elencare una serie di **prestazioni che si considerano rientranti in questa nozione** (nella specie, si tratta delle prestazioni rese dai periti, dagli agenti immobiliari, della fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, della concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e delle prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione dei lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza).

Tuttavia, l'elencazione contenuta nella norma è esemplificativa ed, 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'art. 31-bis del reg. UE 282/2011 viene in soccorso agli operatori, prevedendo, al par. 1, quand'è che un servizio può considerarsi relativo ad un bene immobile e fornendo, 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'elen-

cazione (positiva) contenuta nell'art. 47 della direttiva e nel corrispondente art. 7-quater co. 1 lett. a) del DPR 633/72.



Servizi relativi a beni immobili	Servizi non relativi a beni immobili
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito</li> <li>- Prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene</li> <li>- Edificazione di un fabbricato sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti</li> <li>- Edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili</li> <li>- Opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione</li> <li>- Rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili</li> <li>- Valutazione di beni immobili, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie</li> <li>- Locazione finanziaria e locazione di beni immobili, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario</li> <li>- Prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, compreso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo ripartito e di diritti affini</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno</li> <li>- Magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora una parte specifica dell'immobile non sia assegnata ad uso esclusivo del destinatario</li> <li>- Prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili</li> <li>- Intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona</li> <li>- Messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità</li> <li>- Installazione o montaggio, manutenzione e riparazione, ispezione o controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili</li> <li>- Gestione del portafoglio di investimenti immobiliari</li> <li>- Servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli inclusi nei servizi immobiliari, comprese le consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o le consulenze per applicare un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili</li> </ul>

## SERVIZI RELATIVI AGLI IMMOBILI

Servizi relativi a beni immobili	Servizi non relativi a beni immobili
<p>- Cessione o trasferimento di diritti 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</p> <p>- Lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o di loro parti, compresi lavori di pulizia e di posa in opera di piastrelle, carta da parati e parquet</p> <p>- Lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili</p> <p>- Installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili</p> <p>- Lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili</p> <p>- Gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario</p> <p>- Attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali)</p> <p>- Servizi legali riguardanti la cessione o il trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), quali le pratiche notarili, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento</p>	

La Commissione europea, nelle Note esplicative pubblicate il 26.10.2015, ha chiarito le modalità di interpretazione delle disposizioni del citato art. 31-bis del Regolamento. 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 di 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.

## 2. Nesso sufficientemente diretto con i beni immobili

A quest'ultimo riguardo, il reg. UE 282/2011 dispone che i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto i servizi che presentino un **nesso sufficientemente diretto con tali beni**, aggiungendo che il suddetto nesso si considera sussistente per i servizi:

- a) **derivati da un bene immobile** se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;
- b) **erogati o destinati a un bene immobile**, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene.

In via generale:

- i criteri di cui alla lett. a) riguardano i servizi in cui l'**esito deriva dal bene immobile** (es. la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato);
- i criteri contemplati dalla lett. b) si riferiscono ai servizi in cui il **bene immobile è l'oggetto del servizio erogato** (es. la riparazione di un fabbricato).

Più nel dettaglio, le Note esplicative della Commissione europea hanno affermato che i servizi relativi ad un bene immobile soddisfano i criteri della lett. a) e, quindi, si considerano **derivati da un bene immobile** quando quest'ultimo è un **elemento costitutivo del servizio, nonché essenziale e indispensabile** affinché sia reso.

In altri termini, la previsione della citata lett. a) è integrata quando non sia possibile erogare il servizio senza l'immobile ad esso collegato, sicché il servizio deve essere erogato in relazione ad un bene immobile determinato. L'esito di quel servizio deve, pertanto, trarre origine da bene, per cui - in definitiva - il servizio deriva dal bene immobile quando si utilizza il bene per prestare il servizio, purché tale bene costituisca l'elemento centrale e indispensabile della prestazione.

I criteri della successiva lett. b) fanno, invece, riferimento all'alterazione fisica o giuridica del bene immobile senza ulteriori specificazioni. Con specifico riguardo al concetto di "alterazione fisica", la Commissione considera corretto presumere che **qualsiasi tipo di modificazione fisica del bene** sia sufficiente per rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione. Tenuto, pertanto, conto che la definizione "alterazione fisica" non deve essere considerata come limitata unicamente ai cambiamenti significativi, anche le modifiche di lieve entità, tali cioè da **non comportare modifiche nella sostanza dell'immobile**,

rientrano nell'ambito di applicazione della citata lett. b) (es., la manutenzione o la pulizia di strade, gallerie, ponti, fabbricati, ecc.).

### 3. Noleggio di attrezzature per l'esecuzione di lavori immobiliari

Qualora siano messe a disposizione di un destinatario attrezzature per la realizzazione di lavori su beni immobili, tale operazione costituisce una **prestazione di servizi relativi ad un bene immobile soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori**. Se, insieme alle attrezzature, è messo a disposizione del destinatario personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori, si presume che il prestatore abbia assunto tale responsabilità, fermo restando che questa presunzione può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto.

Come osservato dalla Commissione europea nelle Note esplicative del 26.10.2015, la norma in questione prevede che il noleggio di attrezzature, con o senza personale, per l'esecuzione di lavori su un bene immobile è considerato un servizio immobiliare unicamente se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. Qualora le attrezzature siano messe a disposizione del destinatario **insieme al personale necessario per l'esecuzione dei lavori**, si presume che il fornitore dell'attrezzatura abbia assunto tale responsabilità, nel qual caso il servizio è soggetto a IVA nel luogo in cui è situato il bene immobile.



Un esempio tipico della fattispecie in esame è l'uso di impalcature per la costruzione, la riparazione o la pulizia di un fabbricato: se l'impalcatura è semplicemente messa a disposizione o noleggiata, il servizio di nolo non è considerato un servizio relativo al bene immobile. Tuttavia, se il fornitore delle impalcature si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori (es., la costruzione, la riparazione o la pulizia del fabbricato), in particolare perché ha anche fornito il personale necessario per l'esecuzione di tali lavori, il servizio sarà considerato un servizio immobiliare.

In ogni caso, la presunzione di **responsabilità da parte del fornitore delle attrezzature** può essere **confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto** e, al riguardo, gli accordi contrattuali forniscono generalmente importanti indicazioni sulla persona cui attribuire la responsabilità contrattuale.



LA LIBRERIA ON LINE DEL PROFESSIONISTA

L'estratto che stai visualizzando  
è tratto da un volume pubblicato su  
ShopWKI - La libreria del professionista

[VAI ALLA SCHEDA PRODOTTO](#)