



## **Note esplicative**

**sulle**

**norme dell'UE in materia di IVA concernenti il luogo  
delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel  
2017**

***(regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio)***

*Clausola di esclusione della responsabilità: le presenti note esplicative non sono giuridicamente vincolanti e si limitano a fornire orientamenti pratici informali sulle modalità di applicazione del diritto dell'UE secondo la Direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale della Commissione europea.*

## **OSSERVAZIONI PRELIMINARI IMPORTANTI**

**Le presenti note esplicative hanno lo scopo di fornire informazioni generali sulle norme in materia di luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, nonché spiegazioni su come tali norme vadano intese secondo la Direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale della Commissione europea.**

**Esse non sono giuridicamente vincolanti e non precludono, da parte degli Stati membri e delle amministrazioni fiscali nazionali, la redazione di orientamenti propri in materia.**

L'**obiettivo** delle presenti note esplicative è di **fornire una migliore comprensione della normativa adottata a livello dell'UE**, in particolare del regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013, che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. Esse sono da intendersi come uno **strumento di orientamento** che può fornire chiarimenti sull'applicazione pratica della nuova normativa IVA dell'UE in materia di prestazioni di servizi relativi a beni immobili.

Le presenti note esplicative sono state stilate dalla Direzione Generale Fiscalità e unione doganale della Commissione europea (DG TAXUD) a seguito di ampie consultazioni con gli Stati membri e i rappresentanti delle imprese.

**Le presenti note esplicative non sono giuridicamente vincolanti**, non rappresentano l'opinione formale della Commissione europea, né la Commissione è vincolata da alcuno dei pareri espressi nel presente documento. Inoltre, non rappresentano necessariamente in toto la posizione di tutti Stati membri. Le amministrazioni fiscali degli Stati membri possono redigere orientamenti propri sull'applicazione delle norme in materia di IVA concernenti le prestazioni di servizi relativi a beni immobili. Le parti interessate che intendano ottenere una risposta precisa, completa e vincolante a una richiesta specifica sono pertanto invitate a contattare le rispettive amministrazioni fiscali nazionali<sup>1</sup>; queste, in osservanza al principio di sussidiarietà, hanno il dovere fondamentale di informare i soggetti passivi in merito all'interpretazione e all'applicazione della normativa IVA.

**Le presenti note esplicative non sono esaustive.** Ciò significa che talune questioni sono state incluse solo quando si è ritenuto di dover fornire spiegazioni. Si consiglia e si raccomanda ai fruitori delle presenti note esplicative di leggere le osservazioni generali contenute nella Parte I e le osservazioni specifiche contenute nella Parte II, in quanto le spiegazioni della Parte I sono spesso pertinenti per la buona comprensione delle disposizioni specifiche.

**Si tratta di un lavoro in corso.** Le presenti note esplicative non sono un prodotto finale, bensì riflettono la situazione in un determinato momento, in linea con le conoscenze e le esperienze disponibili.

---

<sup>1</sup> Maggiori informazioni sulle norme nazionali in materia di IVA e i dati di contatto delle amministrazioni fiscali nazionali possono essere reperiti all'indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm)

## Indice

<b>PARTE 1</b>	<b>Osservazioni generali sulle prestazioni di servizi relativi a beni immobili</b> .....	<b>10</b>
<b>1.1.</b>	<b>Contesto storico</b> .....	<b>10</b>
<b>1.2.</b>	<b>Contesto internazionale</b> .....	<b>10</b>
<b>1.3.</b>	<b>Scopo della norma particolare sulle prestazioni di servizi relativi a beni immobili</b> .....	<b>11</b>
<b>1.4.</b>	<b>Natura della norma particolare sui servizi relativi a beni immobili</b> .....	<b>11</b>
<b>1.5.</b>	<b>Trattamento ai fini IVA di prestazioni da remoto relative a un bene immobile</b> .....	<b>12</b>
<b>1.6.</b>	<b>Applicazione della norma particolare sui servizi relativi a beni immobili alle prestazioni raggruppate</b> .....	<b>12</b>
<b>1.7.</b>	<b>Servizio relativo a uno o svariati beni immobili specifici</b> .....	<b>13</b>
<b>1.8.</b>	<b>Servizi relativi a beni immobili e contratti complessi</b> .....	<b>13</b>
<b>1.9.</b>	<b>Obblighi dei prestatori di servizi relativi a beni immobili</b> .....	<b>14</b>
<b>1.10.</b>	<b>Interazione fra la norma particolare ai sensi dell'articolo 47 della direttiva IVA, e il concetto di stabile organizzazione riconosciuta ai fini dell'IVA</b> .....	<b>14</b>
<b>1.11.</b>	<b>Interazione fra le norme sul luogo delle prestazioni e quelle sulle esenzioni ai fini dell'IVA</b> .....	<b>15</b>
<b>1.12.</b>	<b>Irrilevanza dei concetti e delle definizioni delle legislazioni nazionali per l'applicazione della norma particolare</b> .....	<b>15</b>
<b>1.13.</b>	<b>Atti giuridici pertinenti</b> .....	<b>15</b>
<b>PARTE 2</b>	<b>Osservazioni specifiche sulle disposizioni del regolamento di esecuzione IVA concernenti i servizi relativi a beni immobili</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1.</b>	<b>Orientamento generale sugli articoli 13 <i>ter</i> e 31 <i>bis</i></b> .....	<b>16</b>
<b>2.2.</b>	<b>Definizione di "beni immobili"</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2.1</b>	<b>Cosa prevede l'articolo 13 <i>ter</i>, lettera a)?</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2.1.1.</b>	<b>Una parte specifica del suolo</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2.1.2.</b>	<b>Diritto di proprietà e possesso</b> .....	<b>18</b>

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

2.2.2	Cosa prevede l'articolo 13 <i>ter</i> , lettera b)? .....	19
2.2.2.1.	Cosa si intende per fabbricati ed edifici ai sensi dell'articolo 13 <i>ter</i> , lettera b)?.....	19
2.2.2.2.	Un fabbricato incompleto deve essere ancora considerato come fabbricato ai sensi dell'articolo 13 <i>ter</i> , lettera b)? .....	20
2.2.2.3.	Cosa si intende per "eretto sul suolo o ad esso incorporato (sopra o sotto il livello del mare)" e "che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimovibile"? .....	21
2.2.3	Cosa prevede l'articolo 13 <i>ter</i> , lettera c)?.....	22
2.2.3.1	Quando un elemento installato in un fabbricato o in un edificio forma parte integrante dello stesso? .....	22
2.2.4	Cosa prevede l'articolo 13 <i>ter</i> , lettera d)? .....	24
2.2.4.1.	Cosa si intende per "installato in modo permanente" ai sensi dell'articolo 13 <i>ter</i> , lettera d)? .....	24
2.2.4.2.	Come valutare se un fabbricato o un edificio è alterato o distrutto?.....	25
2.2.4.3.	Come interagiscono fra loro le lettere b), c) e d) dell'articolo 13 <i>ter</i> ?.....	
<b>2.3.</b>	<b>Definizione di servizi che presentano un "nesso sufficientemente diretto" con i beni immobili .....</b>	<b>27</b>
2.3.1	Come interagiscono i paragrafi 1, 2 e 3 dell'articolo 31 <i>bis</i> ? Come si interpretano in combinato disposto?.....	27
2.3.2	Come si valuta il "nesso sufficientemente diretto"?.....	28
2.3.3	Il criterio di "nesso sufficientemente diretto" può essere soddisfatto da servizi forniti a distanza/fuori sede?.....	29
2.3.4	Lo stato del destinatario dei servizi influisce sul modo di considerare i servizi erogati? .....	29
2.3.5	Il luogo in cui si trova il destinatario dei servizi influisce sul modo di considerare i servizi erogati?.....	30
2.3.6	Come interpretare la lettera a) dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 1? .....	30
2.3.7	Come interpretare la lettera b) dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 1? .....	30
2.3.8	Le disposizioni di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 1, sono cumulative?.....	30
<b>2.4.</b>	<b>Esempi particolari di servizi relativi o non relativi a un bene immobile .....</b>	<b>31</b>

26

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

2.4.1	L'elenco di cui all'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, è indicativo o esaustivo?.....	31
2.4.2	Elaborazione di planimetrie (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera a) e paragrafo 3, lettera a) .....	31
2.4.2.1.	Qual è il regime giuridico applicabile agli studi effettuati rispetto a un bene immobile di cui non è ancora nota l'ubicazione?.....	31
2.4.3	Servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera b)).....	32
2.4.3.1.	Quali servizi rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera b)? .....	32
2.4.3.2.	L'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera b), comprende anche i servizi prestati da remoto?.....	33
2.4.3.3.	L'installazione di un sistema di sicurezza rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera b)?.....	33
2.4.4	Edificazione di fabbricati (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera c)) .....	34
2.4.4.1.	Quali categorie di lavori di costruzione rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera c)? .....	34
2.4.4.2.	Quale dev'essere il trattamento ai fini dell'IVA del personale assunto per i lavori di costruzione? .....	34
2.4.5	Edificazione di strutture permanenti (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera d)).....	35
2.4.5.1.	L'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera d) si applica anche all'edificazione di strutture permanenti fissate al letto di fiumi/mari/oceani?.....	35
2.4.5.2.	Quali sono i lavori di costruzione e demolizione contemplati dall'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera d)? .....	35
2.4.6	Opere agricole e servizi agricoli (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera e)).....	36
2.4.6.1.	Quali categorie di opere e servizi agricoli rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera e)? .....	36
2.4.7	Rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità dei beni immobili (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera f)).....	36
2.4.7.1.	Qual è lo scopo dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera f)? .....	36
2.4.8	Servizi di valutazione (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera g)).....	37
2.4.8.1.	Quali servizi relativi alla valutazione di beni immobili sono contemplati dall'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera g)?.....	37

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

2.4.8.2.	È possibile considerare i servizi di due diligence come servizi relativi a beni immobili ai sensi dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera g)?.....	37
2.4.8.3.	Il metodo di esecuzione della stima di un bene influisce sul fatto che la prestazione di tale servizio sia assimilata o no a quella di un servizio relativo a beni immobili?.....	38
2.4.9	Locazione finanziaria o locazione di beni immobili (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera h), e paragrafo 3, lettera b)).....	38
2.4.9.1.	Che cosa si intende per "locazione finanziaria o locazione di beni immobili" ai fini delle norme sul luogo delle prestazioni di servizi?.....	38
2.4.9.2.	Come va inteso il magazzinaggio di merci ai sensi dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera h), tenuto conto della posizione adottata dalla CGUE nella causa RR Donnelley? .....	39
2.4.9.3.	Come si considerano i servizi di magazzinaggio forniti insieme con i servizi aggiuntivi? .....	39
2.4.10.	Prestazione di alloggio (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera i) e paragrafo 3, lettera d).....	40
2.4.10.1.	L'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera i) è d'applicazione anche in caso di alloggio fornito al di fuori del settore alberghiero (ad es., case di vacanza, ville per vacanze, scambi di appartamenti ecc.)?.....	40
2.4.10.2.	Quali sono i servizi contemplati dalla disposizione relativa al "diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo parziale" di cui all'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera i)? .....	40
2.4.11.	Cessione o trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera j)) .....	41
2.4.11.1.	Qual è lo scopo dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera j)? .....	42
2.4.11.2.	Quali sono i limiti dell'ambito di applicazione dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera j)? .....	42
2.4.11.3.	L'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera j) si applica alla condivisione degli uffici? .....	43
2.4.11.4.	L'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera j) si applica alle case galleggianti?.....	43
2.4.12.	Lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera k)).....	44
2.4.12.1.	L'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera k) comprende solo i lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o anche i lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di vari tipi di beni immobili?.....	44

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

- 2.4.12.2. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera k) comprende soltanto i lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati connessi con le opere principali o si applica anche a servizi di pulizia ricorrenti, all'interno e all'esterno dei fabbricati? .....44
- 2.4.13. Lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera l)).....44
- 2.4.13.1. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera l) si applica alle infrastrutture di telecomunicazione? .....44
- 2.4.14. Installazione o montaggio di macchinari o attrezzature (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera m) e paragrafo 3, lettera f)) .....45
- 2.4.14.1. Come deve essere interpretato l'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera m), con riferimento all'articolo 13 *ter*, lettere c) e d)? .....45
- 2.4.14.2. A partire da quale momento del processo di installazione o montaggio dei macchinari o delle attrezzature questi si considerano beni immobili? .....45
- 2.4.15. Lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera n) e paragrafo 3, lettera f)).....46
- 2.4.15.1. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera n), si applica anche ai servizi prestati da remoto?.....46
- 2.4.16. Gestione immobiliare (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera o) e paragrafo 3, lettera g)).....46
- 2.4.16.1. Cosa si intende per gestione immobiliare ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera o)? .....46
- 2.4.16.2. Cosa si intende per gestione del portafoglio di investimenti immobiliari? La gestione di un singolo bene immobiliare rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera g)?.....47
- 2.4.17. Attività di intermediazione in operazioni riguardanti beni immobili (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera p) e paragrafo 3, lettera d)).....48
- 2.4.17.1. Quali attività di intermediazione sono da considerarsi relative a beni immobili? Qual è l'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera p)? .....48
- 2.4.17.2. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera p) si limita unicamente all'intermediazione da parte di agenti immobiliari o si applica anche a chiunque effettui servizi d'intermediazione?.....48
- 2.4.17.3. La lettera p) dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, concerne anche prestazioni in cui non ha luogo la vendita, la locazione finanziaria, la locazione, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili?.....49

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

2.4.17.4.	Perché l'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 3, lettera d), sottolinea la condizione "qualora l'intermediario agisca per nome e per conto di un'altra persona"? .....	49
2.4.17.5.	Come devono essere considerate le situazioni in cui i servizi di intermediazione di cui all'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera p), includono vari elementi (come la ricerca, l'effettuazione di connessioni, la creazione di siti web, la ricerca e l'analisi delle caratteristiche dell'immobile)? .....	49
2.4.18.	Servizi legali (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera q) e paragrafo 3, lettera h)) .....	50
2.4.18.1.	Quali criteri consentono di stabilire se un servizio rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera q) o del paragrafo 3, lettera h)? .....	50
2.4.18.2.	I servizi legali relativi alla stipula di contratti di affitto o di locazione finanziaria sono considerati relativi a beni immobili?.....	51
2.4.18.3.	Come si deve intendere l'espressione "alterazione giuridica" nel contesto dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera q)? .....	52
2.4.18.4.	L'ambito di applicazione dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera q), si limita unicamente ai servizi legali prestati da avvocati e notai?.....	52
2.4.18.5.	Qual è il significato dell'espressione "determinati diritti" ai sensi dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera q)? .....	52
2.4.18.6.	I servizi di consulenza che comportano la presenza in loco o che sono collegati a un bene immobile specifico sono da considerarsi relativi a beni immobili ai sensi dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 2, lettera q)?.....	53
2.4.18.7.	I servizi legali relativi al finanziamento per l'acquisto di un bene immobile o per la consulenza sull'investimento sono considerati relativi a beni immobili?.....	53
2.4.19.	Servizi pubblicitari (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 3, lettera c)) .....	53
2.4.19.1.	Cosa si intende per "prestazione di servizi pubblicitari" ai sensi dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 3, lettera c)? .....	53
2.4.19.2.	L'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 3, lettera c), si applica anche nei casi in cui la pubblicità comporta un'alterazione fisica del bene immobile, come ad esempio tramite la tinteggiatura di parte del fabbricato?.....	54
2.4.20.	Messa a disposizione di stand insieme ad altri servizi correlati (articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 3, lettera e)).....	54
2.4.20.1.	Qual è l'ambito di applicazione dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 3, lettera e)?.....	54



**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

2.4.20.2.	Come deve essere definita la "messa a disposizione di stand" ai sensi dell'articolo 31 <i>bis</i> , paragrafo 3, lettera e)? .....	55
2.4.21.	Messa a disposizione di attrezzature per la realizzazione di lavori su beni immobili (articolo 31 <i>ter</i> ) .....	56
<b>ALLEGATO</b>	<b>Estratti dalla legislazione pertinente .....</b>	<b>57</b>

## PARTE 1

### OSSERVAZIONI GENERALI SULLE PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

#### **1.1. Contesto storico**

1. Ai sensi della normativa europea in materia di IVA, il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili è definito da una norma particolare, di cui all'articolo 47 della direttiva IVA<sup>2</sup>. Tale norma prevede che il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili sia il luogo in cui è situato il bene immobile.
2. Nel considerare il riesame delle norme sul luogo della prestazione di servizi, avviato con una prima proposta formulata dalla Commissione europea nel 2003 e conclusosi con l'adozione della direttiva 2008/8/CE del Consiglio<sup>3</sup>, quest'ultimo ha deciso di mantenere la norma particolare relativa al luogo di imposizione delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile.
3. In parallelo, questioni specifiche sull'interpretazione di questa disposizione sono state discusse in seno al comitato IVA<sup>4</sup>, il quale ha concordato taluni orientamenti, in particolare relativamente ad alcuni scenari specifici quali la fornitura di servizi legali con riferimento ai beni immobili, la fornitura di pacchetti di servizi comprendenti la locazione di stand durante fiere e mostre, ecc.<sup>5</sup>. Tuttavia, tali orientamenti spesso non sono stati concordati all'unanimità.
4. Al fine di conferire maggiore coerenza, efficacia e certezza al trattamento ai fini IVA applicato alla fornitura di prestazioni di servizi relativi a beni immobili ubicati nel territorio dell'UE, gli orientamenti sulle prestazioni di servizi relativi a beni immobili concordati in seno al comitato IVA sono stati integrati nelle disposizioni del regolamento di esecuzione IVA<sup>6</sup> e diventeranno vincolanti e direttamente applicabili in tutti gli Stati membri a far data dal 1° gennaio 2017.

#### **1.2. Contesto internazionale**

5. Talune norme sul luogo delle prestazioni dei servizi relativi a beni immobili sono d'applicazione non solo nell'Unione europea, ma anche in taluni paesi terzi. A livello dell'UE, questa norma particolare è in linea con l'applicazione del principio di destinazione. A livello internazionale<sup>7</sup>, si è convenuto che le norme particolari che si basano sul luogo in cui è situato un bene immobile quale parametro per la determinazione del luogo di imposizione consentono di ottenere un'equa ripartizione dei diritti imponibili fra le varie giurisdizioni fiscali.

---

2 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1).

3 Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU L 44 del 20.2.2008, pag. 11).

4 Il comitato IVA è un comitato consultivo istituito ai sensi dell'articolo 398 della direttiva IVA, nell'intento di promuovere l'applicazione uniforme delle disposizioni della direttiva IVA. Per quanto possa formulare orientamenti, esso non è investito di potere legislativo e non può adottare decisioni giuridicamente vincolanti.

5 Cfr. gli orientamenti della 93a riunione del comitato IVA.

6 Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013, che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU L 284 del 26.10.2013, pag. 1).

7 Cfr. gli orientamenti sviluppati dall'OCSE in materia di IVA/imposta sui servizi.

### **1.3. Scopo della norma particolare sulle prestazioni di servizi relativi a beni immobili**

6. Lo scopo della norma particolare sul luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili è quello di garantire l'imposizione presso il luogo presunto di fruizione del servizio. Questo obiettivo deve essere ricordato in tutte le situazioni in cui l'applicazione pratica della normativa solleva difficoltà. Tali situazioni saranno sempre risolte in modo da garantire che i proventi derivanti dall'imposizione dell'IVA vadano a favore dello Stato membro in cui si presume sia stato fruito il servizio, tenendo conto del fatto che le prestazioni di servizi relativi a beni immobili si considerano fruite nel luogo in cui è situato il bene stesso. Le parti di tali operazioni non possono pertanto sottrarsi a quanto disposto dall'articolo 47 della direttiva IVA indicando nei propri accordi contrattuali che i servizi prestati ai sensi del contratto saranno soggetti alle norme generali sul luogo di prestazione dei servizi.

### **1.4. Natura della norma particolare sui servizi relativi a beni immobili**

7. La norma di cui all'articolo 47 della direttiva IVA è una norma particolare e non un'eccezione alle norme generali relative al luogo della prestazione dei servizi di cui agli articoli 44 (B2B) e 45 (B2C) della direttiva IVA. Essa ricade nell'ambito del titolo V "Luogo delle operazioni imponibili", capo 3 "Luogo delle prestazioni di servizi", sezione 3 "Disposizioni speciali" e non andrà interpretata come un'eccezione ad una regola generale<sup>8</sup>.
8. Conformemente alla giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea (di seguito la "CGUE"), occorre dare un'interpretazione restrittiva alle disposizioni che comportano eccezioni alle regole generali (quali le disposizioni che si riferiscono a esenzioni o ad aliquote agevolate). Poiché la norma dell'articolo 47 della direttiva IVA non rappresenta un'eccezione, il criterio dell'interpretazione restrittiva non si applica alla definizione di servizi relativi a beni immobili.
9. L'articolo 47 andrà applicato sulla base di una valutazione oggettiva delle condizioni di cui alla direttiva IVA e al regolamento di esecuzione IVA. Questa norma particolare è d'applicazione a prescindere dal fatto che il servizio sia prestato a un'altra impresa (B2B) o a un consumatore finale (B2C).
10. Qualora dovesse insorgere un dubbio relativamente all'applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA in quanto norma particolare a fronte delle norme generali di cui agli articoli 44 e 45, il trattamento ai fini IVA dell'operazione sarà determinato tenendo conto dello scopo di questa norma particolare – consentire l'imposizione nello Stato membro di fruizione del servizio – ed effettuando una valutazione oggettiva. Occorrerà prima stabilire se una data prestazione di servizi non sia disciplinata da una delle disposizioni particolari contenute nell'articolo 47<sup>9</sup> e, in tal caso, il servizio sarà considerato come relativo a un bene immobile. In caso contrario e se non sono d'applicazione altre disposizioni particolari<sup>10</sup>, saranno d'applicazione le regole generali previste dagli articoli 44 e 45.

---

8 Cfr. cause C-166/05 *Heger Rudi* e C-41/04 *Levob Verzekeringen e OV Bank*.

9 Cfr. causa C-155/12 *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, punto 29.

10 Il servizio andrà sempre esaminato su basi paritarie per stabilire se non sia disciplinato da una delle disposizioni particolari contenute negli articoli da 46 a 59 *bis* della direttiva IVA. In tal caso, saranno d'applicazione le disposizioni pertinenti e non le norme generali contenute negli articoli 44 e 45 della direttiva IVA.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

11. In talune circostanze può succedere che siano soddisfatte le condizioni di applicazione relative a due o più norme particolari. In tal caso, sarà d'applicazione la norma che garantisce meglio l'imposizione nel luogo di fruizione presunto<sup>11</sup>.

**1.5. Trattamento ai fini IVA di prestazioni da remoto relative a un bene immobile**

12. In taluni casi i servizi relativi a beni immobili possono essere prestati da remoto, cioè a distanza. Generalmente la modalità di prestazione di un servizio non dovrebbe influire sul trattamento dello stesso ai fini dell'IVA, purché non muti la sua natura. In effetti, non si può escludere che, ad esempio, grazie alle tecnologie moderne taluni servizi relativi a beni immobili possano essere prestati non solo in loco ma anche da remoto.
13. Qualora un servizio erogato a distanza sia soggetto ad essere contemplato da più di una delle norme particolari concernenti il luogo della prestazione dei servizi (ad esempio, dalla norma sui servizi relativi a beni immobili e da quella sui servizi prestati tramite mezzi elettronici), è necessario valutare le conseguenze dell'applicazione di ciascuna norma al fine di determinare quale potrà consentire di ottenere il risultato più soddisfacente, nel senso di garantire che l'imposizione avvenga nel presunto luogo di fruizione del servizio.

**1.6. Applicazione della norma particolare sui servizi relativi a beni immobili alle prestazioni raggruppate**

14. Dalla giurisprudenza costante della CGUE emerge che ai fini dell'IVA ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente<sup>12</sup>. Tuttavia, quando un'operazione comprende diverse prestazioni, si pone la questione se essa debba essere considerata come un'operazione unica o come corrispondente a più prestazioni distinte e indipendenti da valutarsi separatamente<sup>13</sup>.
15. Una prestazione deve essere considerata come una prestazione unica anche quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale<sup>14</sup>. Occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione<sup>15</sup>.
16. Inoltre, ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscano una prestazione principale, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad

---

11 Cfr. causa C-37/08 *RCI Europe*, punto 39.

12 Cfr. cause C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*, C-111/05 *Aktiebolaget NN*, punto 22, C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, punto 35, e C-276/09 *Everything Everywhere*, punto 21.

13 Cfr. causa C-425/06 *Part Service*, punto 51.

14 Cfr. causa C-41/04 *Levob Verzekeringen e OV Bank*, punto 22, e causa C-276/09 *Everything Everywhere*, punto 24 e punto 25.

15 Cfr. ad esempio, la sentenza della CGUE nella causa C-349/96 *Card Protection Plan*.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

una prestazione principale quando essa non costituisce per i destinatari un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto<sup>16</sup>.

17. In presenza di una prestazione unica raggruppata, occorre individuare l'elemento predominante della stessa e verificare se l'elemento predominante sia relativo o no a un bene immobile.
18. Al fine di stabilire se una data fattispecie costituisca più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorrerà individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi, tenendo conto dei criteri indicati dalla CGUE<sup>17</sup>. Quando si effettua tale valutazione, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata<sup>18</sup>.

### **1.7. Servizio relativo a uno o svariati beni immobili specifici**

19. I servizi relativi a beni immobili concernono sia le operazioni relative a un bene immobile che quelle relative a diversi beni immobili. Il fatto che il servizio sia collegato a più di un bene immobile non rappresenta un ostacolo affinché tale servizio presenti un nesso sufficientemente diretto con tali beni, ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione IVA.
20. Per conseguire l'imposizione nel presunto luogo di fruizione, la norma particolare di cui all'articolo 47 della direttiva IVA è d'applicazione unicamente qualora il servizio sia collegato a uno o più beni immobili specifici, cioè quando il servizio concerne uno o più beni immobili chiaramente identificati o identificabili. Nei casi in cui sia impossibile identificare il bene immobile, non sarà a fortiori possibile assoggettare a imposizione il servizio nella giurisdizione in cui si dovrebbe trovare il bene. In tali circostanze, si deve concludere che il servizio non presenta un nesso sufficiente con un bene immobile.
21. In tutte le fattispecie in cui il servizio è collegato a uno o più beni immobili specifici, andrebbe debitamente valutato se tale servizio presenti un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili, come indicato all'articolo 31 *bis* del regolamento di esecuzione IVA.
22. Il fatto che uno o più beni immobili si trovino in una zona geografica più vasta all'interno di una giurisdizione (come una città o una regione) o che si trovino in diversi Stati membri non pregiudica, di per sé, il fatto che il servizio presenti un nesso con un bene immobile. Nei casi in cui la prestazione del servizio avvenga in più di una giurisdizione, i diritti di imposizione saranno ripartiti proporzionalmente fra le giurisdizioni di competenza.

### **1.8. Servizi relativi a beni immobili e contratti complessi**

23. I contratti possono essere stipulati secondo modalità molto variegata, in quanto i prestatori dei servizi possono organizzare le modalità di erogazione degli stessi con metodi diversi. Ad esempio, la prestazione del servizio può comportare l'intervento di molti subfornitori; il destinatario può essere stabilito in un paese diverso da quello in cui è situato il bene immobile, ecc.

---

16 Cfr. cause C-349/96 *Card Protection Plan*, punto 29, C-41/04 *Levob Verzekeringen e OV Bank*, punto 20, C-111/05 *Aktiebolaget NN*, punto 22, C-276/09 *Everything Everywhere*, punto 21 e punto 22, e C-497/09 *Bog et al.*, punto 53.

17 Cfr. causa C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punto 30 e segg.

18 Cfr. causa C-349/96 *Card Protection Plan*, punto 27.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

24. Nel valutare se tali circostanze siano da considerarsi relative a beni immobili, occorre tener conto degli elementi che seguono:
- quando più di un bene immobile è interessato dalla prestazione del servizio, ciascun bene immobile dovrà essere chiaramente identificato o identificabile;
  - i servizi collegati a più beni immobili specifici non possono essere considerati privi di nesso sufficientemente diretto con il bene immobile semplicemente perché collegati a più di un bene immobile o perché tali beni immobili si trovano in diversi Stati membri;
  - il fatto che un servizio non sia erogato in loco, né direttamente al proprietario dei beni immobili o a un destinatario che si trova in uno Stato diverso da quello in cui sono situati i beni immobili non rappresenta, in sé, un elemento discriminante in sede di valutazione del servizio (per quanto concerne il fatto di presentare o no un nesso con i beni immobili);
  - laddove siano effettuate una serie di operazioni, ciascuna prestazione di servizi sarà valutata separatamente, tenendo conto delle circostanze di fatto in essere al momento;
  - laddove una prestazione complessa comprenda servizi relativi a beni immobili ma anche altri beni o servizi (vale a dire, se si tratta di una prestazione raggruppata comprendente svariati elementi), occorre verificare se l'elemento predominante della prestazione sia il servizio relativo al bene immobile e se tale servizio presenti un nesso sufficientemente diretto con quel bene immobile (cfr. anche le spiegazioni relative alle prestazioni raggruppate di cui sopra).

### **1.9. Obblighi dei prestatori di servizi relativi a beni immobili**

25. Qualora un prestatore di servizi effettui le prestazioni contemplate dall'articolo 47 della direttiva IVA in uno Stato membro, l'IVA è di norma dovuta alle autorità fiscali dello Stato membro in cui sono situati i beni immobili (cfr. articolo 193 della direttiva IVA). Di conseguenza, il prestatore di servizi dovrà essere registrato ai fini IVA e soddisfare tutti i relativi obblighi in quel dato Stato membro<sup>19</sup>. Se un servizio è relativo a più beni immobili ubicati in diverse giurisdizioni, il prestatore del servizio sarà tenuto al versamento dell'IVA dovuta e alla registrazione ai fini IVA in tutte le giurisdizioni interessate.
26. Tuttavia, il singolo Stato membro può prevedere che quando la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un prestatore di servizi non stabilito nel suo territorio, la persona tenuta al versamento dell'IVA dovuta sia il destinatario della prestazione di servizi (cfr. articolo 194 della direttiva IVA). Pertanto, gli operatori economici sono tenuti a verificare se tale opzione sia d'applicazione negli Stati membri in cui, pur non essendovi stabiliti, intendono operare.

### **1.10. Interazione fra la norma particolare ai sensi dell'articolo 47 della direttiva IVA, e il concetto di stabile organizzazione riconosciuta ai fini dell'IVA**

27. Il concetto di stabile organizzazione (da non confondersi con quello di stabilimento permanente, utilizzato ai fini della tassazione diretta) è definito dall'articolo 11 del regolamento di esecuzione IVA. Esso non è collegato alla norma particolare sul luogo di prestazione dei servizi relativi a beni immobili.

---

<sup>19</sup> Per maggiori informazioni sulle norme nazionali d'applicazione negli Stati membri, cfr. anche: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/links/tax/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm)

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

28. Qualora il servizio erogato sia da considerare come servizio relativo a un bene immobile, l'IVA è dovuta nello Stato membro in cui è situato il bene immobile (cfr. anche le spiegazioni sugli obblighi di responsabilità al [punto 1.9.](#) sopra). La presenza di una stabile organizzazione del prestatore del servizio in quel dato Stato membro è pertanto irrilevante ai fini della determinazione del luogo di prestazione di quel servizio. Inoltre, il mero fatto che un'impresa possieda un bene immobile in un dato Stato membro non consente, di per sé, di giungere alla conclusione che tale impresa abbia una stabile organizzazione in quella data giurisdizione.

**1.11. Interazione fra le norme sul luogo delle prestazioni e quelle sulle esenzioni ai fini dell'IVA**

29. Nella disamina dell'interazione fra le norme sul luogo delle prestazioni e le norme sulle esenzioni ai fini dell'IVA, è d'uopo ricordare che l'orientamento generale nel regime UE dell'IVA prevede di identificare prima il luogo delle prestazioni corretto di un dato servizio e solo successivamente individuare le norme applicabili a quella data prestazione nella giurisdizione interessata (uno Stato membro o un paese terzo), il che comporta anche determinare se tale servizio sia soggetto a imposizione (e in caso affermativo, con quale aliquota) o esente. In altri termini, benché un dato servizio possa essere esente IVA, sarà comunque necessario in prima istanza identificare correttamente il luogo delle prestazioni.

**1.12. Irrilevanza dei concetti e delle definizioni delle legislazioni nazionali per l'applicazione della norma particolare**

30. Al fine di addivenire a un'interpretazione comune e a un'applicazione coerente della norma particolare di cui all'articolo 47 della direttiva IVA su tutto il territorio dell'Unione europea, le amministrazioni fiscali responsabili dell'attuazione della normativa UE in materia di IVA dovrebbero evitare di far ricorso alle definizioni e ai concetti derivanti dai rispettivi ordinamenti nazionali.
31. Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA, la valutazione si baserà sulle definizioni date nella normativa UE in materia di IVA e non sulle definizioni date ai sensi del diritto nazionale di ciascuno Stato membro. In caso di forti dubbi che possano comportare una doppia o mancata tassazione, gli Stati membri sono invitati a presentare la questione al comitato IVA.

**1.13. Atti giuridici pertinenti**

32. Gli atti giuridici cui si fa riferimento nelle presenti note esplicative includono:
- la direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, modificata dalla direttiva 2008/8/CE (di seguito la "direttiva IVA");
  - il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, modificato dal regolamento (UE) n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013 (di seguito il "regolamento di esecuzione IVA").
33. Tutte le disposizioni giuridiche pertinenti sono citate alla fine delle presenti note esplicative, nella formulazione applicabile a far data dal 1° gennaio 2017.
34. Qualora si faccia riferimento a un articolo del regolamento di esecuzione IVA, il rimando a tale particolare atto giuridico è omissivo e viene fatta menzione solo dell'articolo. In tutti gli altri casi, invece, è specificato l'atto giuridico di riferimento.

**PARTE 2**  
**OSSERVAZIONI SPECIFICHE SULLE DISPOSIZIONI  
DEL REGOLAMENTO DI ESECUZIONE IVA CONCERNENTI I SERVIZI  
RELATIVI A BENI IMMOBILI**

**2.1. Orientamento generale sugli articoli 13 *ter* e 31 *bis***

35. La parte 2 delle presenti note esplicative fornisce chiarimenti sull'applicazione delle disposizioni del regolamento di esecuzione IVA volte alla determinazione del luogo della prestazione dei servizi relativi a beni immobili.
36. Quando i servizi sono considerati servizi relativi a beni immobili, il luogo della prestazione è il luogo in cui è situato il bene immobile, ai sensi dell'articolo 47 della direttiva IVA.
37. Per essere considerato relativo a un bene immobile, un servizio deve presentare un nesso sufficientemente diretto con il bene immobile.
38. Pertanto, ciò che occorre valutare in primo luogo è se il servizio sia relativo a un bene che si possa considerare bene immobile. Lo scopo dell'articolo 13 *ter* è quello di dare una definizione del concetto di "beni immobili". Un chiarimento su tale disposizione è fornito al [punto 2.2.](#) di seguito.
39. Secondo, in caso di risposta affermativa alla prima domanda, si dovrà valutare se il servizio abbia un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili cui si riferisce, in modo da potersi considerare un servizio relativo a un bene immobile. Lo scopo dell'articolo 31 *bis* è quello di contribuire a determinare se un servizio presenti o no un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile. Un chiarimento su tale disposizione è fornito ai [punti 2.3](#) e [2.4](#) di seguito.
40. Poiché si possono verificare varie situazioni e circostanze nella pratica e non è possibile esaminare ciascun singolo caso in questa sede, la spiegazione si incentra sui criteri che dovrebbero consentire al lettore di determinare se un servizio sia relativo o no a un bene immobile.

**2.2. Definizione di "beni immobili"**

**Articolo 13 *ter***

Ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati "**beni immobili**"<sup>20</sup>:

41. per quanto nella maggior parte delle situazioni la natura immobile di un bene o cespite parrebbe piuttosto facile da stabilire, taluni casi particolari possono far sorgere dei dubbi. Pertanto, al fine di fornire un'unica definizione applicabile in tutti gli Stati membri, il legislatore europeo ha concordato una definizione comune del concetto di "beni immobili" di cui all'articolo 13 *ter*.
42. Questa definizione trae ispirazione in larga misura dalla sentenza pronunciata dalla CGUE nella causa *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*<sup>21</sup>. Relativamente all'esenzione sull'affitto e la locazione di beni immobili di cui all'articolo 135,

---

<sup>20</sup> Alcuni elementi sono stati indicati in grassetto unicamente per facilitare la lettura del documento.

<sup>21</sup> Cfr. causa C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.



**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, nel caso citato<sup>22</sup> l'avvocato generale ha affermato che il bene immobile può essere definito come "una porzione determinata della superficie terrestre, comprendente gli edifici ivi stabilmente costruiti, che può essere oggetto di proprietà e di possesso".

43. Con l'inclusione di quattro categorie - dalla lettera a) alla lettera d) - la definizione data dall'articolo 13 *ter* a "beni immobili" è più dettagliata della giurisprudenza ed è intesa a distinguere fra beni immobili e beni mobili materiali dal punto di vista dell'imposizione dell'IVA.
44. Mentre occorre sempre valutare il concetto di "beni immobili" avendo come unico riferimento la definizione data dall'articolo 13 *ter*, è opportuno comprendere come è stata interpretata questa definizione.
45. Da un lato, vi sono beni che non possono spostarsi né essere spostati agevolmente (ad es., terreni, fabbricati, alberi, colture). Questi beni sono immobili e rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 13 *ter*, lettera a) o b). Dall'altro, vi sono beni che possono spostarsi o essere spostati, ma che saranno considerati come beni immobili perché sono "strettamente connessi a" o "integrati in" un bene immobile (ad es., ascensori, porte, finestre). Questi beni rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 13 *ter* lettera b), c) o d).
46. L'elenco delle quattro categorie menzionate all'articolo 13 *ter* è esaustivo. Tuttavia, queste categorie non devono essere considerate come esclusive l'una dell'altra, nel senso che taluni beni possono essere contemplati in più di una categoria, come verrà illustrato in seguito. Al fine di determinare se un servizio sia relativo a beni immobili, è essenziale verificare se sia relativo ad almeno una di queste quattro categorie.
47. Si fa notare che il fatto che un bene possa essere considerato come bene immobile secondo una o più categorie della definizione non comporta che tutti i servizi attinenti a questo tipo di bene dovranno essere considerati come relativi a un bene immobile. Soltanto quei servizi che presentano un "nesso sufficientemente diretto con tale bene" saranno assimilati ai servizi relativi a beni immobili ai fini dell'IVA (per spiegazioni più dettagliate, cfr. i [punti 2.3 e 2.4](#) di seguito).

**Articolo 13 *ter*, lettera a): ogni parte specifica del suolo, in **superficie** o nel **sottosuolo**, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso.**

### **2.2.1 Cosa prevede l'articolo 13 *ter*, lettera a)?**

48. Ai fini della definizione di "beni immobili" ai sensi dell'articolo 13 *ter*, lettera a), occorre soddisfare due condizioni cumulative: 1) si deve trattare di una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo e 2) su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso (cfr. l'osservazione specifica sulla congiunzione "e" al [paragrafo 60](#) di seguito).

#### **2.2.1.1. Una parte specifica del suolo**

49. Con il riferimento a "una parte specifica del suolo" si intende che ciò che può essere considerato bene immobile consiste di aree chiaramente identificate o identificabili del suolo sul quale è possibile costituire diritti di proprietà e il possesso. La nozione del termine "suolo" è ampia, in quanto il riferimento al

---

<sup>22</sup> Cfr. il punto 30 delle conclusioni dell'avvocato generale, presentate alla CGUE nella causa C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

suolo, in superficie o nel sottosuolo, comprende in effetti il suolo stesso e ogni cosa che si trovi sulla sua superficie o sotto di esso, vale a dire nel sottosuolo.

50. Il suolo di cui trattasi comprende ogni appezzamento di terreno, inclusa la parte di terra coperta dall'acqua, ossia il mare, gli oceani, i fiumi, i laghi e altri corsi d'acqua interni.
51. Si fa riferimento anche a ciò che si trova sulla superficie terrestre. Dato il contesto della disposizione, non per forza ogni cosa che si trovi semplicemente sul suolo sarà considerata "immobile".
52. I beni devono anche essere fissati, incorporati o radicati nel terreno. Pertanto, questa disposizione includerà in particolare gli alberi e le colture (si fa osservare che questi, avendo radici piantate nel terreno, rientrano anche nella definizione, "nel sottosuolo") fintanto che rimangono fissati al terreno.
53. La disposizione è d'applicazione anche per le acque che ricoprono il suolo come i fiumi, i laghi e altri corsi d'acqua interni. Per quanto l'acqua sia in movimento, verrà considerata come immobile fintanto che non viene rimossa dal suo bacino idrografico.
54. Il sottosuolo comprende tutto ciò che si trova al di sotto del terreno. Pertanto, pozzi petroliferi, falde acquifere, minerali e altre risorse che si trovano al di sotto del terreno (anche il terreno ricoperto dall'acqua) sono considerati beni immobili. Fintanto che tali componenti non sono estratti dal sottosuolo, essi sono considerati parte di esso, vale a dire beni immobili.
55. Benché si possa concludere che acqua, petrolio o altre sostanze presenti sulla superficie del suolo o nel sottosuolo possono essere considerate immobili, ciò non significa che tutti i servizi relativi a tali sostanze debbano necessariamente essere considerati come relativi a beni immobili (cfr. in particolare il [paragrafo 173](#) di seguito).

**2.2.1.2. Diritto di proprietà e possesso**

56. Tenendo conto della formulazione dell'articolo 13 *ter*, lettera a), sono compresi nella definizione di "beni immobili" solo i beni immobili "su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso".
57. Per quanto non venga data una definizione dei concetti di "diritto di proprietà" e "possesso" ai fini dell'applicazione della direttiva IVA, ai fini dell'IVA tali concetti devono essere applicati dagli Stati membri con modalità comuni senza far riferimento a definizioni nazionali.
58. Per cogliere il loro significato, occorre richiamare la definizione di cessione di beni di cui all'articolo 14 della direttiva IVA. In effetti, va ricordato che lo scopo dell'articolo 13 *ter* è quello di definire il concetto di "beni immobili" che è derivato da quello di beni materiali ai sensi della direttiva IVA. Per cessione di beni si intende "il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario". Secondo la giurisprudenza costante della CGUE, la nozione di "cessione di un bene" non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario<sup>23</sup>. Pertanto, può verificarsi il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come

---

<sup>23</sup> Cfr. causa C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, punti da 7 a 9 e punto 12, la causa C-25/03 *HE*, punto 64, e la causa C-88/09 *Graphic Procédé*, punto 16.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

proprietario, anche se non viene trasferita la proprietà giuridica del bene. Ciò che conta è la "proprietà economica" o il "possesso economico".

59. In linea con il ragionamento esposto, occorrerà verificare se il bene immobile potrebbe essere "di proprietà" nel senso che qualcuno può disporne come se fosse il proprietario. Questo concetto di proprietà va oltre quello del semplice fatto di detenerne la proprietà.
60. Le divergenze linguistiche nel regolamento di esecuzione IVA sono sintomatiche a tal riguardo: talune versioni linguistiche fanno riferimento al "diritto di proprietà e possesso" mentre altre riportano "diritto di proprietà o possesso". Ciò dimostra che anche se nella maggior parte dei casi l'effettivo diritto di proprietà e il possesso faranno capo alla stessa persona, può anche verificarsi che la proprietà di un bene sia attribuita a una persona e il suo possesso a un'altra. Pertanto, la definizione "diritto di proprietà e possesso" può essere interpretata come "diritto di proprietà o possesso", oppure "diritto di proprietà e possesso".
61. Inoltre, la scelta della formulazione "sia possibile costituire" sta a indicare che i beni possono essere considerati beni immobili anche se al momento della valutazione non sono realmente di proprietà o in possesso di nessuno. È sufficiente che sia possibile costituire il titolo di proprietà o il possesso, il che sta a indicare quanto sia potenzialmente ampio l'ambito di applicazione di questa disposizione, poiché solo i beni immobili che non potrebbero appartenere a nessuno, nel senso sopra descritto, non possono esservi ricompresi<sup>24</sup>.
62. In generale, la proprietà e il possesso di beni immobili sono rappresentati da un titolo di proprietà e/o dall'iscrizione effettuata in un registro ufficiale i quali, però costituiscono solo la prova della proprietà e del possesso. Sussistono diverse modalità per comprovare la proprietà e il possesso e anche in mancanza di tali prove sarebbe necessario stabilire se sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso.
63. Anche i beni immobili inalienabili, come il pubblico demanio (ad es., i laghi, i corsi d'acqua interni, i porti, i parchi pubblici) sono previsti dall'articolo 13 *ter*, lettera a) anche quando la loro proprietà non è trasferibile. A parte il fatto che il loro stato giuridico può mutare col tempo sulla base di quanto deciso dalle autorità pubbliche, essi possono essere anche oggetto di una prestazione di servizi (ad es., lavori di costruzione, licenze di sfruttamento) che saranno considerati come servizi relativi a beni immobili.

**Articolo 13 *ter*, lettera 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.**

## **2.2.2 Cosa prevede l'articolo 13 *ter*, lettera b)?**

### **2.2.2.1. Cosa si intende per fabbricati ed edifici ai sensi dell'articolo 13 *ter*, lettera b)?**

64. Un fabbricato può essere definito come una struttura (eretta dall'uomo) con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica.

---

<sup>24</sup> Poiché potrebbero essere sollevati dubbi in merito alle acque internazionali, è opportuno menzionare a tal proposito che secondo la convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, l'alto mare è aperto a tutti gli Stati. Anche se nessuno Stato può legittimamente pretendere di assoggettare alla propria sovranità alcuna parte dell'alto mare, uno Stato (o una persona nella sua giurisdizione) può condurre attività quali trivellazione, dragaggio, scavo del fondo marino o dei fondali oceanici e del sottosuolo dell'alto mare. Tali attività saranno relative a beni immobili, anche se nessuno ha sovranità su tale parte del suolo.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

65. Il termine "edificio" ha un significato più ampio e comprende altre strutture (erette dall'uomo) che non si considerano generalmente come fabbricati (per ulteriori spiegazioni su elementi, apparecchi e congegni che sono considerati beni immobili, cfr. da [punto 2.2.3](#) a [2.2.4](#) di seguito). 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.
66. È opportuno notare che fabbricati o edifici sono considerati beni immobili in tutte le loro parti costitutive. Il termine "costitutive" si riferisce non solo alla struttura del fabbricato o dell'edificio, ma anche a ogni elemento installato e che costituisce parte integrante di tale fabbricato o edificio o che è installato in modo permanente nello stesso, formando un tutto unico in modo tale che in assenza di tali elementi il fabbricato o l'edificio risulterebbe incompleto ovvero la sua integrità risulterebbe alterata. Per un'illustrazione nel dettaglio di come tali elementi installati in un fabbricato o in un edificio vadano anch'essi considerati beni immobili, cfr. i punti [2.2.3](#) e [2.2.4](#) di seguito.
67. Per essere considerati "beni immobili", è necessario che i fabbricati e gli edifici siano eretti sul suolo o ad esso incorporati, sopra o sotto il livello del mare, e che non siano agevolmente smontabili né agevolmente spostabili<sup>25</sup>.

**2.2.2.2. Un fabbricato incompleto deve essere ancora considerato come fabbricato ai sensi dell'articolo 13 ter, lettera b)?**

68. Conformemente a quanto disposto all'articolo 12, paragrafo 2, della direttiva IVA, si considera "fabbricato" qualsiasi costruzione incorporata al suolo.
69. Pertanto, che un fabbricato sia completo o no (ad esempio, quando non ha la copertura o le finestre, come i monumenti antichi) rientra ancora nell'ambito di applicazione dell'articolo 13 *ter*, lettera b), purché eretto sul suolo o ad esso incorporato. Lo stesso dicasi nel caso di fabbricati in corso di costruzione; essi diventano beni immobili man mano che i lavori di costruzione proseguono e la struttura viene eretta sul suolo o ad esso incorporata. Anche se non è ancora abitabile o idonea allo scopo, tale costruzione deve essere considerata come un bene immobile.
70. Lo stesso ragionamento si applica agli edifici. In effetti, il regolamento di esecuzione IVA fa riferimento a fabbricati ed edifici, mentre la direttiva IVA si riferisce soltanto a costruzioni incorporate al suolo. Pertanto, a prescindere dal fatto che la costruzione sia considerata un fabbricato o un edificio, ciò che sarà decisivo nel considerarla come un bene immobile è se la costruzione di cui trattasi sia eretta sul suolo o ad esso incorporata.
71. Si fa osservare che lo scopo delle lettere c) e d) dell'articolo 13 *ter* (per ulteriori spiegazioni, cfr. i punti [2.2.3](#) e [2.2.4](#) di seguito), è quello di fornire uno strumento per valutare se e in quale misura taluni elementi installati in un fabbricato o edificio, che completano o sono in dotazione a tale fabbricato o edificio, debbano egualmente essere considerati beni immobili. La mancanza di elementi che completano o sono in dotazione al fabbricato o all'edificio e che li rendono abitabili o idonei allo scopo non impedisce che tali costruzioni siano considerate beni immobili.

---

<sup>25</sup> Cfr. cause C-315/00 *Rudolf Maierhofer*, e C-532/11 *Leichenich*.

**2.2.2.3. Cosa si intende per "eretto sul suolo o ad esso incorporato (sopra o sotto il livello del mare)" e "che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile"?**

72. Occorre soddisfare due condizioni concomitanti: il fabbricato o l'edificio deve 1) essere eretto sul suolo o ad esso incorporato (sopra o sotto il livello del mare) e 2) non deve essere agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile.
73. Il rispetto della condizione "eretto sul suolo o ad esso incorporato" inevitabilmente comporta che si faccia riferimento alla condizione che prevede che la struttura sia incorporata in modo tale da "non poter essere agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile".
74. Mentre tali criteri saranno ovviamente soddisfatti nel caso di fabbricati o edifici che per essere incorporati al suolo necessitano di importanti lavori infrastrutturali, potrebbero sorgere dubbi in situazioni in cui sia opinabile la natura del fabbricato o dell'edificio o il tipo di mezzi usati per incorporarlo al suolo. Una casa galleggiante utilizzata come ristorante-discoteca nelle circostanze indicate nella causa *Leichenich*<sup>26</sup> o edifici realizzati con parti prefabbricate destinate a essere rimosse e successivamente riutilizzate su un altro terreno come indicato nella causa *Maierhofer*<sup>27</sup> sono particolarmente indicativi al riguardo.
75. Un fabbricato o edificio può essere eretto sul suolo o ad esso incorporato con diversi mezzi: con un materiale legante come il cemento, o immobilizzato con funi, catene, bulloni o ancore.
76. Tuttavia, ciò che sarà decisivo nel considerare un fabbricato o edificio un bene immobile è se questo sia o non sia agevolmente smontabile o rimuovibile.
77. Dalla giurisprudenza costante della CGUE si evince che non è necessario che una costruzione sia indissolubilmente incorporata al suolo per essere considerata un immobile<sup>28</sup>. Ciò che occorre verificare è se i mezzi finalizzati ad immobilizzare la costruzione non possano essere rimossi facilmente, vale a dire senza sforzi e senza affrontare costi non trascurabili.
78. In taluni casi, quando si intende utilizzarli come sedi permanenti, i beni che sono per loro stessa natura mobili (ad es., le case prefabbricate, i chioschi, gli stand, le imbarcazioni, i camper), potrebbero essere fissati al suolo in modo tale da immobilizzare effettivamente tali costruzioni. Pertanto, anche se in linea di principio esse potrebbero essere successivamente rimosse in virtù della loro natura "mobile", devono essere considerate come beni immobili in quanto la costruzione immobilizzata non è facilmente smontabile o spostabile. Conformemente alla CGUE, i mezzi finalizzati ad immobilizzare non possono essere rimossi facilmente quando non possono essere rimossi senza sforzi e senza affrontare costi non trascurabili<sup>29</sup>.
79. Il riferimento a "facilmente smontabile o spostabile" potrebbe creare talune difficoltà pratiche, in quanto l'avverbio "facilmente" può essere un concetto piuttosto soggettivo e aspecifico e può, in talune circostanze, comportare un'analisi caso per caso.

---

26 Cfr. causa C-532/11 *Leichenich*.

27 Cfr. causa C-315/00 *Rudolf Maierhofer*.

28 Cfr. cause C-532/11 *Leichenich*, punto 23, e C-315/00 *Rudolf Maierhofer*, punto 33.

29 Cfr. causa C-532/11 *Leichenich*, punto 23.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

80. Tuttavia, in linea con il concetto fisico ("senza sforzi") e quello economico ("senza affrontare costi non trascurabili") indicati dalla CGUE nella valutazione di questo aspetto, si potranno recepire i seguenti criteri oggettivi<sup>30</sup>:
- l'esigenza di avvalersi di competenze professionali – con riguardo a utensili, attrezzature, conoscenze, ecc. necessari per smontare o spostare effettivamente il fabbricato o l'edificio, inclusi gli strumenti necessari per smontare o spostare gli stessi (tramite una gru, un rimorchio, un camion ecc.);
  - il costo dell'operazione/del servizio completi per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio a fronte del valore di ciò che è effettivamente smontato o spostato;
  - il tempo necessario per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio;
  - il fatto che smontando o spostando il fabbricato o l'edificio, tale fabbricato o edificio andrebbe distrutto ovvero il suo valore risulterebbe notevolmente ridotto.
81. Oltre ai criteri summenzionati, l'utilizzo previsto e/o effettivo della struttura come sede permanente o non permanente può altresì essere pertinente a tal riguardo. Ad esempio, i chioschi-bar mobili temporaneamente presenti in uno stesso luogo non vanno considerati beni immobili anche se possono essere fissati al suolo, se i mezzi di fissaggio al suolo sono sufficienti unicamente per immobilizzarli per il periodo di utilizzo, ma di fatto si tratta di strutture provvisorie che si possono agevolmente spostare o smontare. Di converso, se sono utilizzati come sede permanente di un'attività economica, essi potrebbero essere considerati come non agevolmente smontabili o rimuovibili per il fatto che il fissaggio al suolo è sufficiente ad immobilizzarli per un lungo periodo.
82. Pertanto, l'utilizzo previsto di un bene come sede permanente può dare un'indicazione sulla sua natura di bene "immobile", ma non è sufficiente, come criterio, per determinare se una costruzione si possa considerare un bene immobile. Ciò che occorre verificare è se tale costruzione sia eretta al suolo o in esso incorporata in modo da non poter essere agevolmente smontata o rimossa.

**Articolo 13 ter, lettera 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.

### **2.2.3 Cosa prevede l'articolo 13 ter, lettera c)?**

83. Secondo tale disposizione, è considerato bene immobile qualsiasi elemento che sia stato installato in un fabbricato o in un edificio e formi parte integrante di tale fabbricato o edificio. Per "integrante" si intende che senza tale elemento il fabbricato o l'edificio risulta incompleto.
84. L'effetto di tale disposizione è quello di assimilare a un bene immobile ogni elemento che potrebbe altrimenti essere un bene mobile, per il solo fatto di formare parte integrante di un fabbricato o di un edificio.

#### **2.2.3.1 Quando un elemento installato in un fabbricato o in un edificio forma parte integrante dello stesso?**

85. Come già indicato al [paragrafo 66](#) sopra, un fabbricato o un edificio è considerato bene immobile in tutte le sue parti costitutive. Oltre alla struttura principale di un fabbricato o di un edificio, alcuni elementi installati in quel fabbricato o edificio

---

<sup>30</sup> Si fa notare che tali criteri non sono esaustivi e a seconda della situazione un criterio potrebbe essere più accurato di un altro, ovvero potrebbe essere necessario soddisfare più di un criterio simultaneamente.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

sono considerati egualmente come beni immobili quando formano parte integrante dello stesso.

86. L'installazione di un elemento in un fabbricato o in un edificio ai sensi dell'articolo 13 *ter*, lettera c) sta a indicare che questo è collocato o fissato in posizione e pronto all'uso in tale fabbricato o edificio. Esso è di norma attaccato o fissato al fabbricato o all'edificio o può semplicemente essere collocato al suo interno e generalmente rimosso o sostituito.
87. Se gli elementi installati debbano essere considerati come elementi senza i quali un fabbricato o un edificio sarebbe considerato come incompleto dipenderà, naturalmente, dalla natura del fabbricato o dell'edificio.
88. L'utilizzo e la destinazione di una costruzione determina quali elementi formino parte integrante della stessa. Ad esempio, quando un fabbricato è utilizzato come alloggio, elementi quali porte e finestre installate nel fabbricato in questione saranno considerate come formanti parte integrante di tale fabbricato, in quanto tali elementi sono necessari affinché il fabbricato venga considerato un alloggio. Tali elementi non saranno necessariamente gli stessi richiesti, invece, in un deposito o in una fabbrica o in edifici quali centrali, ponti o gallerie. In effetti, in talune circostanze saranno necessari elementi specifici per rendere il fabbricato o l'edificio idoneo all'utilizzo specifico (ad es., un estrattore di fumi in una fabbrica, gli elementi di protezione in un carcere).
89. Pertanto, per essere considerati beni immobili, occorre verificare se in mancanza di tali elementi (cioè se dovessero essere rimossi) la natura del fabbricato o dell'edificio in sé ne risulterebbe mutata in modo tale da inficiarne l'utilizzo per la funzione per cui è stato progettato.
90. Tuttavia, gli elementi, apparecchi o congegni, anche quelli fissati al fabbricato o all'edificio, che non perdono la loro individualità o integrità strutturale costituiscono semplici dotazioni in un fabbricato o edificio che mantiene la propria completezza anche in mancanza di tali elementi. Ciononostante, tali elementi potrebbero essere considerati beni immobili se non potessero essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio in cui sono installati, ai sensi dell'articolo 13 *ter*, lettera d) (cfr. a tal riguardo gli ulteriori chiarimenti al [punto 2.2.4](#) di seguito).
91. Gli esempi indicati dall'articolo 13 *ter*, lettera c), fanno parte di quegli elementi di finitura senza i quali taluni fabbricati o edifici sarebbero considerati incompleti. Per elementi di finitura si intendono quegli elementi la cui installazione non conferisce una struttura al fabbricato o all'edificio (cioè essi non contribuiscono, in quanto tali, alla solidità o alla stabilità del fabbricato o dell'edificio), ma lo completano o ne costituiscono una dotazione. Se tali elementi di finitura contribuiscono a completare la struttura principale del fabbricato o dell'edificio in modo che possa essere utilizzato per lo scopo per cui è stato progettato, essi sono considerati beni immobili. Oltre agli esempi indicati all'articolo 13 *ter*, lettera c), si dovranno aggiungere gli elementi di finitura della costruzione inseriti nell'impianto strutturale quali isolamento, tramezzature, muri e rivestimenti. Lo stesso dicasi per gli impianti elettrico, idraulico, di ventilazione o di riscaldamento diversi dagli impianti principali indicati alla lettera b). Tutti questi elementi hanno lo scopo di migliorare (o rendere più efficace) l'utilizzo del fabbricato o dell'edificio in quanto fabbricato o edificio.
92. Si ricorda che il fatto che un elemento formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio non significa che senza tale elemento il fabbricato o l'edificio non sarebbe considerato un bene immobile. Ciò che significa è che, una volta installati nel fabbricato o nell'edificio, tali elementi sono anch'essi da considerarsi beni immobili, poiché completano il fabbricato o l'edificio. Una casa senza porte o

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

finestre sarà sempre considerata una casa, ma le porte e le finestre, una volta installate, contribuiscono a completare la casa, cioè a renderla abitabile e pertanto dovranno essere considerate beni immobili.

93. Quando si tratta di edifici specifici, ciò che sarà decisivo per concludere se un elemento formi parte integrante di un edificio è se l'installazione di tale elemento sia essenziale o estremamente necessaria per questo tipo di edificio affinché si possa considerare tale, come nel caso in cui l'edificio diventi inutilizzabile in mancanza di tale elemento. Ad esempio, in un parco eolico, gli elementi del generatore (ad es., le pale) installati su una turbina eolica eretta al suolo sono elementi costitutivi, senza i quali la turbina eolica sarebbe considerata incompleta.
94. Pertanto, potrebbe essere indicato verificare il riscontro del seguente criterio: si considera che un elemento installato in un fabbricato o in un edificio formi parte integrante del fabbricato o dell'edificio quando contribuisce a rendere completo il fabbricato o l'edificio sulla base delle caratteristiche ad esso comunemente associate e della funzione ad esso assegnata.

**Articolo 13 ter, lettera 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.**

#### **2.2.4 Cosa prevede l'articolo 13 ter, lettera d)?**

95. Secondo tale disposizione, qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio è considerato un bene immobile quando non può essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.
96. Questa disposizione fa riferimento specifico ad apparecchi e congegni, ma può comprendere anche qualsiasi altro elemento.
97. L'effetto di tale disposizione è di considerare come bene immobile qualsiasi elemento che altrimenti sarebbe un bene mobile, unicamente in virtù del fatto di essere installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio in modo da non poter essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.
98. Riguardo al significato di elementi "installati", si fa riferimento alla spiegazione fornita al [paragrafo 86](#) sopra.

##### **2.2.4.1. Cosa si intende per "installato in modo permanente" ai sensi dell'articolo 13 ter, lettera d)?**

99. L'uso dell'espressione "installato in modo permanente" non dovrebbe essere necessariamente considerato una condizione per l'applicazione dell'articolo 13 ter, lettera d), ma piuttosto un mezzo per comprendere in quali circostanze un elemento installato in un fabbricato o in un edificio possa distruggere o alterare tale fabbricato o edificio una volta rimosso. In effetti, ciò che risulterà decisivo nell'applicazione dell'articolo 13 ter, lettera d), è se la rimozione dell'elemento installato in modo duraturo nel fabbricato o nell'edificio possa causare un certo danno a tale fabbricato o edificio. L'espressione "installato in modo permanente" pertanto fa riferimento a elementi che sono installati per assolvere a uno scopo specifico in un fabbricato o in un edificio e che si intende debbano durare o rimanere invariati.
100. "In modo permanente" potrebbe essere interpretato in modo soggettivo, vale a dire sulla base dell'intenzione della persona di installare un elemento in modo permanente, oppure in modo oggettivo, cioè facendo riferimento al periodo di tempo durante il quale è installato tale elemento. L'intenzione è un concetto utile



**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

per determinare, infine, se l'installazione ha la funzione di "fissare" l'elemento al fabbricato o all'edificio, se non per sempre, almeno per il tempo della sua normale vita produttiva. È proprio questo fissaggio a rendere impossibile la rimozione dell'elemento senza distruggere o alterare al contempo il fabbricato o l'edificio.

101. Quando si tratta di elementi installati in fabbricati o in edifici destinati allo svolgimento di un'attività economica, si dovrà di preferenza far riferimento a un criterio oggettivo per determinare che tipi di elementi saranno probabilmente installati in modo permanente. Le apparecchiature o i macchinari industriali hanno una vita economica/utile più breve dei fabbricati o degli edifici all'interno dei quali sono utilizzati. Per "permanente" in questo contesto si intende che gli elementi sono utilizzati per un certo periodo di tempo nell'ambito di un'attività economica per la quale sono stati acquisiti.

**2.2.4.2. Come valutare se un fabbricato o un edificio è alterato o distrutto?**

102. Come illustrato in precedenza, un apparecchio, un congegno o ogni altro elemento potrebbe essere installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio, ma la questione cruciale per quanto riguarda la sua permanenza è se possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio in cui è installato. Sarà pertanto necessario chiarire il significato di "distruggere" e di "alterare".
103. La distruzione e l'alterazione di un fabbricato o di un edificio, ai sensi dell'articolo 13 *ter*, lettera d), fanno riferimento sia alla porzione del fabbricato o dell'edificio cui è fissato l'elemento, sia al resto del fabbricato o dell'edificio.
104. Relativamente ai fabbricati e agli edifici, per "distruzione" si intende comunemente l'azione o il processo che causa un danno tale per cui il fabbricato o l'edificio non esiste più o non può essere riparato.
105. Valutare se lo spostamento di un elemento, un apparecchio o un congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio, causi la distruzione del fabbricato o dell'edificio non dovrebbe sollevare problemi particolari. Tuttavia, si rammenta che la nozione di "elementi installati in modo permanente" in un fabbricato o in un edificio non comporta necessariamente che tali elementi siano fissati al fabbricato o all'edificio tramite una base, un dispositivo di fissaggio o altro tipo di collegamento. Un macchinario industriale che per le sue caratteristiche (dimensioni, peso e altro) è installato in modo permanente in un impianto, ad esempio, causerebbe la distruzione di (parte) dell'impianto al momento della rimozione (ad esempio, se fosse necessario rimuovere il tetto o demolire un muro per estrarre il macchinario).
106. Pertanto, nella nozione di "distruzione" rientrerebbero situazioni in cui il fabbricato o l'edificio subisce gravi danni o un mutamento fisico sostanziale a causa della rimozione degli elementi in esso installati in modo permanente.
107. L'"alterazione" è un cambiamento meno drastico e comporta comunemente un cambiamento nel carattere o nella composizione, generalmente in un modo relativamente contenuto, ma significativo.
108. Il fatto di rimuovere da un fabbricato o da un edificio qualsiasi elemento che vi sia stato precedentemente fissato equivale, dal punto di vista tecnico, a un'alterazione. Tuttavia, ai fini dell'applicazione dell'articolo 13 *ter*, lettera d), non sono sufficienti un danno o un cambiamento di lieve entità. Al contrario, occorre che il fabbricato o l'edificio risulti alterato in modo significativo.
109. L'alterazione sarà ovviamente irrilevante nel caso di elementi semplicemente appesi alle pareti, inchiodati o avvitati al suolo o alle pareti e la cui rimozione lasci

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

semplicemente tracce o segni a terra o sulle pareti (ad es., i fori dei tasselli) facili da nascondere o riparare.

110. Ad esempio, un macchinario imbullonato al pavimento di una fabbrica per evitare che si sposti durante l'attività produttiva può essere rimosso semplicemente rimuovendo i bulloni dal pavimento. Va da sé che ciò avrà un impatto sul pavimento una volta rimossi i bulloni, ma non danneggerà il fabbricato in modo significativo.
111. Per determinare se l'alterazione sia o no significativa, potrebbe essere utile valutare gli sforzi, il tempo o i costi necessari per la riparazione del fabbricato o dell'edificio. Può rappresentare un ulteriore indicatore anche valutare se la rimozione dell'elemento possa causare un certo danno allo stesso elemento, ad esempio se occorra riparare l'elemento una volta rimosso, oppure se esso non abbia più valore né sia più utile ad alcuno scopo o non possa più assolvere alla stessa funzione.
112. Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'articolo 13 *ter*, lettera d), il fissaggio dell'elemento al fabbricato o all'edificio deve essere abbastanza forte da formare un tutto unico che assolva a una funzione specifica indipendente dal fabbricato e la cui rimozione causerebbe un danno significativo al fabbricato o all'edificio ed eventualmente allo stesso elemento rimosso.

**2.2.4.3. Come interagiscono fra loro le lettere b), c) e d) dell'articolo 13 *ter*?**

113. Come già indicato al [paragrafo 46](#) sopra, le quattro categorie elencate all'articolo 13 *ter* non vanno considerate come esclusive l'una dell'altra, nel senso che taluni beni possono essere compresi in più di una categoria.
114. Tuttavia, mentre l'articolo 13 *ter*, lettera b), che riguarda fabbricati o edifici eretti, comprende elementi che sono "incorporati" nel fabbricato o nell'edificio durante il processo di costruzione/ristrutturazione/modifica (ad es., mattoni, cemento, calcestruzzo, pilastri, travi), la lettera c) comprende elementi che sono "installati" nel fabbricato o nell'edificio (per una spiegazione di cosa significhi l'installazione di un elemento, cfr. il [paragrafo 86](#) sopra).
115. Gli elementi "incorporati" sono parti costitutive dell'impianto strutturale di un fabbricato o di un edificio (pareti, pavimenti, struttura portante, ecc.). Gli elementi "incorporati" comprendono anche quegli elementi costruiti come infrastrutture o superstrutture di un fabbricato o edificio, ad esempio gli impianti sanitari (l'impianto fognario, le condotte dell'acqua, i raccordi alla rete fognaria, i sistemi di scarico), gli impianti di riscaldamento/raffrescamento/ventilazione (ad es. le canalizzazioni per il riscaldamento/raffrescamento, i condotti di ventilazione), gli impianti elettrici (cablaggio interno), gli impianti di domotica o di automazione del fabbricato, ecc.
116. Gli elementi "installati" non fanno parte della struttura principale di un fabbricato o di un edificio, anche se possono formare parte integrante dello stesso. Il loro scopo è quello di completare la struttura principale del fabbricato o dell'edificio in modo che questo possa essere utilizzato per lo scopo cui è stato destinato.
117. Gli elementi, apparecchi o congegni di cui all'articolo 13 *ter*, lettera d), sono elementi che assolvono a un compito o a una funzione specifica indipendente dal fabbricato o dall'edificio in cui essi si trovano. Il loro scopo, anche se sono fisicamente fissati al bene immobile, non è quello di migliorare l'utilizzo o il godimento del bene immobile (come nel caso degli elementi di cui alla lettera b) dell'articolo 13 *ter*) bensì di essere destinati a uno scopo specifico.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

118. Tuttavia, l'ambito di applicazione delle lettere c) e d) può anche sovrapporsi, in quanto l'installazione di un elemento, in talune circostanze, sarà ricompresa nella lettera c) come nella lettera d). Ciò si verifica quando gli elementi sono parte integrante del fabbricato o dell'edificio e non possono essere spostati senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio (ad es., le scale di marmo in una casa, un armadio a muro o una cucina componibile).
119. Pertanto, sarà necessario considerare un elemento come bene immobile solo quando la rimozione di detto elemento da un fabbricato o da un edificio incida sulla natura di tale fabbricato o edificio o sulla sua integrità fisica.
120. Potrebbero sorgere dubbi in relazione all'installazione di elementi su parti specifiche di un fabbricato o di un edificio, come i pannelli solari, ad esempio. Poiché è possibile il verificarsi di diverse situazioni, a seconda di come sono installati tali elementi, sarà necessario effettuare un esame attento delle circostanze al fine di determinare se detta installazione soddisfi o no i criteri dell'articolo 13 *ter*.
121. In generale, i pannelli solari rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 13 *ter*, lettera b), in quanto costituiscono l'infrastruttura del fabbricato. Per assolvere al loro scopo specifico (che è quello di generare elettricità o calore), essi devono effettivamente essere integrati con gli impianti elettrico o di riscaldamento del fabbricato o dell'edificio. Quando i pannelli solari sono installati su un fabbricato o un edificio senza essere parte della sua infrastruttura, è necessario determinare se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 13 *ter*, lettera c) o lettera d).
122. Come già indicato in precedenza, potrebbe accadere che i beni siano ricompresi in più di una disposizione di cui all'articolo 13 *ter*. Ad esempio, quando i pannelli solari sono installati sul tetto di un fabbricato o di un edificio, potrebbero anche rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 13 *ter*, lettera c), qualora diventino parte del tetto nel senso che vi sono incorporati e fungono da tetto, come anche nel caso delle finestre a pannelli solari. Le pareti a pannelli solari di norma rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 13 *ter*, lettera b), in quanto costituiscono parte del fabbricato.
123. In caso di dubbio in ogni altra situazione particolare che concerne l'installazione di un elemento in un fabbricato o in un edificio, occorrerà effettuare un'analisi caso per caso seguendo il seguente ragionamento: l'elemento è parte della struttura ai sensi della lettera b), è parte integrante di essa ai sensi della lettera c) o è in essa installato in modo permanente ai sensi della lettera d)?

**2.3. Definizione di servizi che presentano un "nesso sufficientemente diretto" con i beni immobili**

**Articolo 31 bis**

**2.3.1 Come interagiscono i paragrafi 1, 2 e 3 dell'articolo 31 bis? Come si interpretano in combinato disposto?**

124. Lo scopo dell'articolo 31 *bis* è quello di contribuire all'identificazione delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili come definiti dall'articolo 47 della direttiva IVA. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, fornisce indicazioni su ciò che si considera una prestazione di servizi relativi a beni immobili. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, fornisce un elenco di esempi dei servizi da considerare come relativi a beni immobili e pertanto che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, fornisce un elenco di esempi di servizi che **non** devono essere considerati come servizi relativi a beni immobili e

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

pertanto non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA.

125. Al fine di determinare se un servizio vada considerato relativo a beni immobili, occorrerà applicare il ragionamento che segue:
- controllare se il servizio sia incluso nell'elenco di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2. In caso affermativo, esso rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA;
  - verificare se il servizio sia escluso dall'applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3;
  - qualora il servizio non sia ricompreso in nessuno dei due elenchi, verificare se soddisfi qualsiasi altro criterio di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1.
126. All'origine della struttura dell'articolo 31 *bis* e dell'interazione fra i paragrafi 1, 2 e 3 dell'articolo 31 *bis* vi sono le premesse storiche della disposizione e l'intenzione di dare certezza giuridica in un quadro normativo caratterizzato da notevoli disparità fra gli ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri.
127. Si ricorda che gli esempi elencati all'articolo 31 *bis*, paragrafi 2 e 3, sono scaturiti dalle discussioni svoltesi nell'ambito del comitato IVA, in cui gli Stati membri, a fronte di interpretazioni contrastanti e rischi di doppia o mancata imposizione, hanno concordato una serie di orientamenti *ad hoc*.
128. In sede di procedura di adozione del regolamento di esecuzione IVA, gli orientamenti del comitato IVA sono stati riesaminati dal Consiglio e ritenuti una solida base per illustrare il significato dell'articolo 31 *bis* paragrafo 1, e per fornire un elenco di casi attualmente previsti dall'articolo 31 *bis*, paragrafi 2 e 3.
129. È importante notare che l'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, non delimita l'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, ma presenta semplicemente le situazioni che il legislatore dell'UE ritiene rientrino fra i requisiti previsti affinché i servizi siano considerati relativi ai beni immobili.
130. Infine, è opportuno sottolineare che un'applicazione comune delle norme è possibile unicamente evitando il ricorso ai concetti giuridici nazionali<sup>31</sup> ai fini dell'IVA. Ciò è essenziale per evitare una doppia o mancata imposizione.

**Articolo 31 *bis*, paragrafo 1.** I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili 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.

### **2.3.2 Come si valuta il "nesso sufficientemente diretto"?**

131. Si ricorda che la norma di cui all'articolo 47 della direttiva IVA è una norma particolare e non un'eccezione alle norme generali degli articoli 44 e 45. Essa deve essere applicata sulla base di una valutazione oggettiva delle condizioni

---

<sup>31</sup> Cfr. le conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak nella causa C-37/08 *RCI Europe*, in particolare il punto 50.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

indicate dalla direttiva IVA e dal regolamento di esecuzione IVA<sup>32</sup> (cfr. anche il [punto 1.4 nella parte 1](#)). Tale approccio è coerente con la logica delle disposizioni riguardanti il luogo di prestazione del servizio, vale a dire garantire che l'imposizione avvenga nel luogo della fruizione del servizio<sup>33</sup>.

132. Un servizio rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA se presenta un nesso sufficientemente diretto con il bene immobile. Poiché i servizi che hanno una qualche attinenza con i beni immobili sono assai numerosi, si deve riconoscere che un nesso minimo o accessorio non è considerato sufficiente per far rientrare tali servizi nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA<sup>34</sup>.
133. Ne consegue che la valutazione dell'esistenza di un "nesso sufficientemente diretto" fra il servizio erogato e il bene immobile deve essere effettuata in modo oggettivo a fronte dei criteri di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, lettere a) e b).
134. I criteri di cui alla lettera a) concernono i servizi in cui l'esito deriva dal bene immobile (ad esempio, la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato), mentre alla lettera b) il bene immobile è l'oggetto su cui verte il servizio erogato (ad esempio, la riparazione di un fabbricato). Ulteriori informazioni su come intendere i criteri di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, sono incluse nei [punti 2.3.6 e 2.3.7](#) di seguito. Ad ogni modo, è necessario che la prestazione sia collegata a uno o più beni immobili espressamente determinati<sup>35</sup> (cfr. anche il [punto 1.7](#) sopra).

### **2.3.3 Il criterio di "nesso sufficientemente diretto" può essere soddisfatto da servizi forniti a distanza/fuori sede?**

135. La questione se i servizi erogati fuori sede/a distanza possano essere considerati come relativi a un bene immobile dipende dalla natura specifica del servizio in parola. Il fatto che il servizio sia erogato (totalmente o parzialmente) a distanza non è, in sé, un ostacolo affinché il servizio abbia un nesso sufficientemente diretto con il bene immobile. Ciascun caso deve essere valutato oggettivamente, tenendo conto delle circostanze di fatto in gioco, della definizione di beni immobili di cui all'articolo 13 *ter* e delle disposizioni dell'articolo 31 *bis*.

### **2.3.4 Lo stato del destinatario dei servizi influisce sul modo di considerare i servizi erogati?**

136. Lo stato del destinatario del servizio (vale a dire se si tratti o no del proprietario del bene immobile) è irrilevante nel determinare come considerare il servizio stesso: tutto dipende dalla natura e dalle caratteristiche oggettive del servizio in questione. Ad esempio, è ovvio che un servizio di riparazione di un alloggio o i lavori di costruzione siano relativi al bene immobile, a prescindere dal fatto che sia fornito al proprietario, all'affittuario, all'occupante dell'alloggio o a qualsiasi altro fornitore in una catena di operazioni (ad es., in caso di subappalto).
137. Inoltre, ai fini dell'applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA è irrilevante se il destinatario sia un'impresa o un consumatore finale. Come considerare i servizi erogati pertanto non sarà influenzato dallo stato del destinatario.

---

32 Cfr. cause C-166/05 *Heger Rudi* e C-41/04 *Levob Verzekeringen e OV Bank*, e le conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak nella causa C-37/08 *RCI Europe*, in particolare il punto 73.

33 Cfr. causa C-37/08 *RCI Europe*, punto 39.

34 Cfr. ad esempio, le cause C-166/05 *Heger Rudi*, punti 23 e 24, e C-37/08 *RCI Europe*, punto 36.

35 Cfr. causa C-155/12 *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, punti 34 e 35.

### **2.3.5 Il luogo in cui si trova il destinatario dei servizi influisce sul modo di considerare i servizi erogati?**

138. Tale questione deve essere affrontata come la precedente. Il fattore decisivo è la natura del servizio e non il luogo in cui si trova il destinatario della prestazione. Come considerare la prestazione ai fini dell'IVA non può dipendere dal fatto che la proprietà si trovi o no nel territorio del paese in cui è stabilito il proprietario dell'immobile. Ciascun servizio deve essere valutato tenendo conto delle circostanze di fatto in essere al momento.

### **2.3.6 Come interpretare la lettera a) dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1?**

139. Ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, lettera a), i servizi relativi a beni immobili devono essere derivati da un bene immobile che sia un elemento costitutivo del servizio e sia essenziale e indispensabile per la sua prestazione. Non è possibile erogare tale servizio senza l'immobile ad esso collegato, il che comporta che il servizio debba essere erogato in relazione a un bene immobile determinato<sup>36</sup>. L'esito di un servizio deve trarre origine da quel bene immobile. In altri termini, il servizio deriva da un bene immobile quando viene fatto uso dell'immobile per effettuare il servizio, purché tale immobile costituisca l'elemento centrale ed indispensabile della prestazione<sup>37</sup>.

### **2.3.7 Come interpretare la lettera b) dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1?**

140. Si considera che presentino un nesso sufficientemente diretto con il bene immobile i servizi erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene. In altri termini, è necessario che siano incentrati sull'alterazione dello stato giuridico e/o delle caratteristiche fisiche di tale bene immobile.
141. L'alterazione giuridica di un bene immobile deve comprendere ogni modifica della situazione giuridica di tale bene.
142. La lettera b) dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, fa riferimento all'alterazione fisica senza ulteriori specificazioni. Pertanto, pare corretto presumere che ogni tipo di modificazione fisica di un bene immobile sia sufficiente per rientrare nell'ambito di applicazione di questa disposizione (compresi i servizi volti a impedire qualsiasi alterazione fisica). È d'uopo precisare che la definizione "alterazione fisica" di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, lettera b), non deve essere considerata come limitata unicamente a cambiamenti significativi. In altri termini, anche modifiche di lieve entità che producono l'alterazione fisica di un bene immobile (vale a dire che non comportano modifiche nella sostanza dell'immobile) rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, lettera b) (ad es., la manutenzione o la pulizia di strade, gallerie, ponti, fabbricati, ecc.).

### **2.3.8 Le disposizioni di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, sono cumulative?**

143. Le due disposizioni di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, lettere a) e b), **non sono** cumulative. In pratica, è possibile che taluni servizi rispondano ai criteri di entrambe le disposizioni, ma è sufficiente soddisfare i requisiti indicati da una sola delle due lettere affinché il servizio sia compreso fra quelli relativi a un bene immobile.

---

<sup>36</sup> Cfr. anche la spiegazione su una parte specifica del suolo al [punto 2.2.1.1](#) e al [punto 1.7](#).

<sup>37</sup> Cfr. causa C-166/05 *Heger Rudi*.

144. Come indicato al [punto 2.3.1](#), la valutazione del servizio a fronte dei criteri di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, dovrebbe avvenire soltanto qualora tale servizio non sia ricompreso in nessuno dei due elenchi di cui ai paragrafi 2 e 3 dell'articolo 31 *bis*.

## **2.4. Esempi particolari di servizi relativi o non relativi a un bene immobile**

**Articolo 31 *bis* paragrafo 2.** Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 rientrano in particolare:

### **2.4.1 L'elenco di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, è indicativo o esaustivo?**

145. L'elenco di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, è puramente indicativo e fornisce, come indicato dalla formulazione ("in particolare"), esempi di servizi specifici che il legislatore dell'UE ritiene relativi a un bene immobile ai sensi dell'articolo 47 della direttiva IVA. Così facendo, fornisce certezza giuridica a molti scenari comuni.
146. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, non circoscrive la definizione generale del concetto di servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1. Ogni situazione specifica che non rientra esplicitamente nell'ambito dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettere da a) a q), o dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, deve pertanto essere valutata caso per caso rispetto ai criteri di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1.
147. Seguendo la stessa logica, il legislatore dell'UE ha anche previsto, all'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, un elenco indicativo di servizi che non sono da considerare relativi a un bene immobile (cfr. il [punto 2.3.1](#) sopra).

***Ai fini della semplificazione e della chiarezza, le spiegazioni che seguono esaminano in parallelo la definizione positiva e negativa data rispetto ad alcuni scenari comparabili menzionati nel paragrafo 2 e nel paragrafo 3 dell'articolo 31 *bis*.***

### **2.4.2 Elaborazione di planimetrie (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera a) e paragrafo 3, lettera a))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera a) l'**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;

Articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera a) l'elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno.

#### **2.4.2.1. Qual è il regime giuridico applicabile agli studi effettuati rispetto a un bene immobile di cui non è ancora nota l'ubicazione?**

148. La fase preparatoria dei lavori di costruzione può comportare vari passi (ad es., lo sviluppo dei progetti, lo svolgimento di studi geostazionari, ecc.) che sono più o meno strettamente connessi con il bene immobile. Taluni dei servizi prestati nella fase preparatoria possono essere forniti quando ancora l'ubicazione specifica del bene immobile non è ancora nota, né certa.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

149. In tali circostanze, quando sono erogati senza che abbiano un collegamento con un lotto di terreno o un bene specifico, i servizi non possono essere considerati come aventi un nesso sufficiente con il bene e non rientrano quindi nell'articolo 47 della direttiva IVA. Tali servizi saranno soggetti a imposizione secondo le norme generali relative al luogo della prestazione dei servizi B2B o B2C, a seconda che la prestazione sia effettuata a favore di un'impresa o di un consumatore finale, a meno che non sia d'applicazione un'altra norma particolare. Solo i servizi forniti relativamente a un bene immobile la cui ubicazione è identificata al momento in cui viene prestato il servizio rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 (cfr. anche le spiegazioni al [punto 1.7](#) sopra).
150. Qualora servizi quali l'elaborazione di planimetrie non siano seguiti dai lavori di costruzione e non sia eretto alcun fabbricato, tali servizi possono comunque essere considerati relativi a un bene immobile, purché la prestazione sia stata effettuata rispetto a un luogo chiaramente identificato, come nel caso, ad esempio, in cui il prestatore dei servizi partecipi a una procedura di gara ma non si aggiudichi l'appalto.

**2.4.3 Servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene (articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera b))**

Articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera b) prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene.

**2.4.3.1. Quali servizi rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera b)?**

151. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera b), dispone che i servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene siano considerati come servizi relativi a un bene immobile.
152. Nelle discussioni condotte in seno al comitato IVA nel 2011, i servizi di sorveglianza nel luogo in cui è situato il bene erano stati indicati come esempio di servizi forniti nel quadro della preparazione e del coordinamento dei lavori di costruzione. Si tratta in effetti di uno dei servizi espressamente elencati all'articolo 47 della direttiva IVA in quanto servizi relativi a beni immobili.
153. Il regolamento di esecuzione IVA applica il medesimo trattamento fiscale alla fornitura di servizi di sorveglianza e sicurezza nel luogo in cui è situato il bene immobile.
154. La sorveglianza nel luogo in cui è situato il bene immobile o la sorveglianza della costruzione generalmente concerne la prestazione di servizi al settore edile, volti a garantire che le opere di costruzione, demolizione o ristrutturazione siano eseguite in modo adeguato, conformemente ai requisiti tecnici e legali, che rispettino le scadenze fissate e le somme stanziare, che siano conformi ai pertinenti standard regolamentari e di qualità e che siano corredate della necessaria documentazione. Si tratta di servizi specializzati, che spesso comportano il coordinamento di varie ditte in appalto e mirano a salvaguardare il completamento e il buon fine del progetto. Parte dei servizi di sorveglianza può comportare la presenza permanente o costante di esperti in loco. Un'altra parte, che comprende mansioni come la pianificazione dei lavori, il coordinamento delle ditte in subappalto, il completamento e l'emissione di documenti, certificati e dichiarazioni può essere effettuata in luogo diverso dal cantiere.
155. I servizi di sicurezza hanno una portata differente. Da una parte, possono essere forniti durante la fase preparatoria o di costruzione dei lavori, per impedire il furto o il danneggiamento delle attrezzature e del materiale che si trova in cantiere. Ciò comporta in generale la presenza in loco di guardie giurate che si occupano di



**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

controllare l'accesso al cantiere da parte del personale e dei fornitori, garantiscono la sicurezza in orario notturno, sorvegliano il cantiere con sistemi di videosorveglianza (TV a circuito chiuso), ecc. Dall'altra, i servizi di sicurezza possono essere forniti anche dopo la fine delle opere di costruzione o ristrutturazione, per garantire la sicurezza degli edifici residenziali, commerciali, industriali o direzionali. Tali servizi possono essere prestati tramite la presenza fisica degli addetti alla sicurezza, con l'installazione di impianti di sicurezza nell'edificio o in entrambi i modi.

156. L'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera b), comprende tutti questi diversi scenari. Pertanto, quando un prestatore di servizi garantisce la sorveglianza o la sicurezza di un bene immobile, a prescindere dal fatto che si tratti di un edificio, un fabbricato o semplicemente di un lotto di terreno, è d'applicazione l'articolo 47 della direttiva IVA. Anche nel caso in cui, per garantire la sicurezza di un bene mobile (ad es., elementi, apparecchi o congegni che si trovano in un fabbricato, in un cantiere o su un lotto di terreno), il prestatore è tenuto anche alla messa in sicurezza dello stesso bene immobile, il servizio di sicurezza rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA.

**2.4.3.2. *L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera b), comprende anche i servizi prestati da remoto?***

157. Come illustrato in precedenza, ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera b), l'attività di sorveglianza concerne principalmente la sorveglianza di cantieri edili, mentre i servizi di sicurezza possono riguardare cantieri edili, ma anche fabbricati ed edifici già costruiti.
158. A tal riguardo, e tenuto conto delle moderne tecnologie di sorveglianza e sicurezza, i servizi di sorveglianza e di sicurezza sono soggetti al medesimo trattamento fiscale ai fini dell'IVA, a prescindere dal fatto che siano forniti tramite la presenza fisica di risorse umane sul posto o che siano erogati da remoto (vale a dire senza la presenza fisica degli addetti in loco), ad esempio utilizzando mezzi tecnologici installati in loco. Sia per i servizi di sorveglianza che per quelli di sicurezza, la condizione è che il bene immobile sia un elemento essenziale del servizio prestato. Nell'effettuare tale valutazione, occorre ricordare che lo scopo della norma particolare dell'articolo 47 della direttiva IVA è garantire che l'imposizione avvenga nel luogo di fruizione, e che i servizi relativi a beni immobili siano fruiti nel luogo in cui è situato il bene.

**2.4.3.3. *L'installazione di un sistema di sicurezza rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera b)?***

159. Per stabilire se l'installazione di un sistema di sicurezza sia ricompresa nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA, occorre innanzitutto determinare se l'operazione costituisce una cessione di beni o una prestazione di servizi.
160. Se l'installazione del sistema di sicurezza è compresa negli accordi di vendita di un sistema di sicurezza, l'operazione può essere considerata in modi diversi ai fini dell'IVA. Si può trattare di una cessione di beni con installazione che, ai sensi dell'articolo 36 della direttiva IVA, sarà soggetta a imposizione nel luogo in cui avviene l'installazione o il montaggio. Si può trattare anche di una prestazione di servizi relativi a beni immobili qualora siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera m).
161. Se l'installazione è fornita come servizio separato (indipendente dalla fornitura dello stesso sistema di sicurezza, che è soggetta a imposizione in quanto cessione di beni) si deve valutare se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera m), cioè se una volta installato il sistema di sicurezza è

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

considerato un bene immobile conformemente alla definizione data dall'articolo 13 *ter* (cfr. anche il [punto 2.4.14](#)). Le condizioni previste dall'articolo 13 *ter* sono soddisfatte e il servizio di installazione viene considerato relativo a un bene immobile se:

i) il sistema di sicurezza che è stato installato forma parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza dello stesso il fabbricato o l'edificio risultano incompleti (articolo 13 *ter*, lettera c)) – come nel caso, ad esempio, di un sistema di sicurezza installato in un carcere o nella sede di una banca in cui si trovano custoditi dei valori;

oppure

ii) il sistema di sicurezza è installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio e non può essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio (articolo 13 *ter*, lettera d)) – come nel caso di appartamenti o uffici.

162. Qualora i lavori di installazione rendano il sistema di sicurezza parte integrante del bene immobile, il servizio si considera relativo al bene immobile. Ciò assicura l'imposizione nello stesso luogo in cui è situato il bene, a prescindere dal fatto che la prestazione sia considerata come una cessione di beni con installazione o montaggio o come una prestazione di servizi relativi a beni immobili.

#### **2.4.4 Edificazione di fabbricati (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera c))**

**Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera c): l'edificazione di un fabbricato sul suolo** nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti.

##### **2.4.4.1. Quali categorie di lavori di costruzione rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera c)?**

163. L'ambito di applicazione di questa disposizione riguarda tutti i tipi di lavori di costruzione, compresa non solo l'edificazione di nuovi fabbricati, ma anche altri lavori di costruzione, come la ricostruzione, l'alterazione, la conversione, l'ampliamento, la demolizione (totale o parziale) di fabbricati esistenti o parti di fabbricati (questo elenco non è esaustivo e in pratica taluni servizi possono comprendere due o più di tali esempi).

##### **2.4.4.2. Quale dev'essere il trattamento ai fini dell'IVA del personale assunto per i lavori di costruzione?**

164. È lecito chiedersi se l'assunzione di personale per effettuare lavori di costruzione rientri fra i servizi "erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene".

165. Da un lato, si potrebbe considerare che la messa a disposizione di personale, a prescindere dal fatto che sia assunto o no per lavori di costruzione, è una prestazione di servizi soggetta alle norme generali relative al luogo della prestazione e non deve essere considerata come relativa a un bene immobile.

166. Dall'altro, con riferimento a una questione analoga, l'articolo 31 *ter* indica che la messa a disposizione di apparecchiature per l'esecuzione di lavori su un bene immobile deve essere assimilata a una prestazione di servizi relativi a beni immobili, nella misura in cui il prestatore di servizi che mette a disposizione le attrezzature si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. Pur non sussistendo presunzioni per quanto riguarda l'assunzione di personale, si può affermare che, analogamente alla fornitura di apparecchiature, l'assunzione di

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

personale può costituire un servizio relativo a un bene immobile se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori.

167. Per garantire coerenza di trattamento ai fini dell'IVA per quanto riguarda la messa a disposizione di attrezzature e l'assunzione di personale, è opportuno seguire la stessa logica per entrambe le fattispecie: il servizio è considerato relativo a un bene immobile unicamente se il prestatore del servizio che mette a disposizione il personale si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. In questi casi, il prestatore del servizio in realtà non si limita a fornire personale al proprio cliente, ma si fa carico della responsabilità dell'esecuzione e del risultato dei lavori di costruzione, il che equivale a prestare servizi di costruzione, ossia fornire un servizio relativo a un bene immobile.

#### **2.4.5 Edificazione di strutture permanenti (articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera d))**

Articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera d): **l'edificazione di strutture permanenti sul suolo** nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su **strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie** e simili.

##### **2.4.5.1. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera d) si applica anche all'edificazione di strutture permanenti fissate al letto di fiumi/mari/oceani?**

168. Sì, ai sensi di questa disposizione il termine "suolo" deve essere inteso come ogni porzione di suolo sopra o sotto il livello del mare, conformemente alla definizione data all'articolo 13 ter, lettera b).
169. Ciò può essere desunto dalla giurisprudenza della CGUE<sup>38</sup> secondo cui l'installazione di un cavo su fondali marini deve essere soggetta a trattamento fiscale analogo a quello per un'installazione su beni immobili.

##### **2.4.5.2. Quali sono i lavori di costruzione e demolizione contemplati dall'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera d)?**

170. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera d), integra l'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera c), e comprende due tipi di servizi: da una parte l'edificazione di strutture permanenti e, dall'altra, i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti esistenti.
171. I lavori di costruzione e demolizione relativi alle strutture permanenti (come le condotte del gas e dell'acqua) compresi in tale disposizione riguardano anche il fissaggio e la rimozione di strutture permanenti infisse al suolo, che sia sopra o sotto il livello del mare.
172. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera d), fornisce esempi specifici di svariate strutture permanenti con riferimento a condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili. Come indicato dalla formulazione della disposizione, tuttavia, questo elenco non è esaustivo. Fra gli altri esempi di strutture permanenti contemplati dalla disposizione si annoverano gli impianti di raffrescamento e riscaldamento.
173. Una volta edificata la struttura permanente e terminati i lavori di costruzione, l'utilizzo di tale struttura per servizi quali il trasporto di gas, acqua, liquami, elettricità, ecc., non sarà considerato relativo a beni immobili.

---

38 Cfr. causa C-111/05 *Aktiebolaget NN*.

174. Riguardo ai lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti, cfr. l'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera l).

#### **2.4.6 Opere agricole e servizi agricoli (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera e))**

**Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera e): opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione.**

##### **2.4.6.1. Quali categorie di opere e servizi agricoli rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera e)?**

175. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera e), è complementare alle disposizioni precedenti e comprende le opere agricole diverse dalla costruzione o demolizione di fabbricati (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera c)) e dalla costruzione e demolizione di altre strutture permanenti fissate al suolo (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera d)). Esso comprende, ad esempio, le opere di assetto territoriale come il livellamento del terreno prima dell'avvio dei lavori di costruzione o la sistemazione paesaggistica di un lotto di terreno specifico.
176. Esso concerne anche i servizi agricoli, che sono definiti come servizi forniti al fine di preparare il terreno per la messa a dimora di colture o di coltivare la terra (ad es., tramite l'aratura, la mietitura, la pulizia del terreno, il taglio degli alberi).
177. Poiché i servizi agricoli possono comprendere una vasta gamma di attività, ai fini dell'IVA si applicherà una definizione rigorosa ai sensi del regolamento di esecuzione IVA. I servizi agricoli sono da considerarsi relativi a un bene immobile soltanto nella misura in cui riguardano opere agricole. Ad esempio, l'allevamento di bestiame è un'attività agricola da non considerare relativa a un bene immobile. Inoltre, la cernita, la lavorazione, il confezionamento, l'etichettatura e il trasporto dei raccolti dopo la raccolta o degli alberi dopo l'abbattimento non sono considerati come servizi relativi a un bene immobile<sup>39</sup>.

#### **2.4.7 Rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità dei beni immobili (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera f))**

**Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera f): rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità dei beni immobili.**

##### **2.4.7.1. Qual è lo scopo dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera f)?**

178. L'articolo 47 della direttiva IVA definisce il luogo delle prestazioni dei servizi relativi a beni immobili e fa esplicitamente riferimento ai servizi di periti. Come i servizi di valutazione, il rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità dei beni immobili costituiscono tali servizi specializzati e devono di conseguenza essere soggetti a imposizione nel luogo in cui è situato il bene.
179. I servizi di valutazione del rischio e dell'integrità sono, ad esempio, quelli forniti dai periti alle compagnie di assicurazione per la determinazione delle condizioni di un contratto di assicurazione su un fabbricato. Essi possono anche essere prestati nell'ambito di studi di fattibilità eseguiti in vista di lavori di costruzione. Tali servizi comportano una valutazione tecnica dello stato fisico e/o dell'integrità di un bene immobile determinato, dei suoi elementi strutturali, delle attrezzature, ecc. In

---

<sup>39</sup> Laddove questi servizi sono forniti come pacchetto, insieme con un servizio relativo a un bene immobile, occorre valutare se il pacchetto deve essere assimilato a una prestazione raggruppata ai fini dell'IVA – cfr. anche il [punto 1.6](#) sopra.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

taluni casi, è necessario effettuare sopralluoghi dell'immobile. La presenza in loco dei periti tuttavia non è, in sé, condizione tale da far rientrare il servizio nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera f). Altri esempi di servizi di valutazione del rischio e dell'integrità sono le valutazioni antisismiche, il rilevamento dei fondali marini, la valutazione di conformità all'edificabilità di un lotto di terreno, la valutazione dell'efficienza energetica, la valutazione della documentazione sulla sicurezza e sul rispetto di altri obblighi relativi all'ambiente, alla salute o alla sicurezza.

180. Per quanto i servizi di rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità possano talvolta essere erogati insieme a servizi di valutazione, essi possono anche essere prestati separatamente. Il legislatore dell'UE ha pertanto scelto di farli oggetto di due disposizioni complementari del regolamento di esecuzione IVA (cfr. articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera g) di seguito), al fine di chiarire che non solo la valutazione, ma anche altri servizi specializzati che assolvono a scopi simili rientrano nell'ambito di applicazione della norma particolare relativa al luogo delle prestazioni di cui all'articolo 47 della direttiva IVA.

#### **2.4.8 Servizi di valutazione (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera g))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera g): la **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.

##### **2.4.8.1. Quali servizi relativi alla valutazione di beni immobili sono contemplati dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera g)?**

181. I servizi di valutazione possono essere erogati in molte diverse circostanze in cui occorre stabilire il valore di mercato di uno o più beni immobili per ragioni private, commerciali, legali o amministrative (ad es., per compravendita, assicurazione o determinazione delle imposte da versare su beni immobili, o per la risoluzione di controversie concernenti l'integrità, la conformità o i danni subiti dal bene immobile).
182. L'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera g), pertanto comprende tutti i servizi di valutazione, a prescindere dallo scopo della valutazione stessa. Gli esempi forniti dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera g) (servizi di valutazione 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) fungono unicamente da indicazioni e non costituiscono un elenco esaustivo, come indicato dall'utilizzo del termine "anche" nell'ambito della disposizione. Secondo la giurisprudenza consolidata della CGUE<sup>40</sup>, le fattispecie in cui i servizi di valutazione costituiscono parte di una prestazione raggruppata devono essere esaminate caso per caso (cfr. il [punto 1.6](#) sopra).

##### **2.4.8.2. È possibile considerare i servizi di due diligence come servizi relativi a beni immobili ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera g)?**

183. I servizi di due diligence comprendono una vasta gamma di servizi specializzati che consistono nell'investigare e analizzare la situazione di una società o di un'organizzazione prima di una data operazione commerciale. Essi mirano generalmente ad accertare un elenco di elementi materiali al fine di identificare rischi potenziali e consentire una migliore valutazione delle attività aziendali. Possono riferirsi o no a beni immobili ed essere prestati da periti operanti in diversi settori professionali, come revisori dei conti, ingegneri, ecc. Esempi di servizi di due diligence sono le due diligence fiscali, i servizi di due diligence

---

40 Cfr. cause C-425/06 *Part Service*, e C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

tecnica e ambientale (per la due diligence considerata come servizio legale, cfr. il [punto 2.4.18](#) di seguito).

184. Quando la stima delle attività immobiliari fa parte di un servizio complesso di due diligence, occorre effettuare una valutazione per identificare quale sia l'elemento predominante nella prestazione. Quando è la stima del bene immobile a prevalere, il servizio di due diligence può essere considerato relativo a un bene immobile ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera g) (cfr. anche il [punto 1.6.](#) sulle prestazioni raggruppate di cui sopra).

**2.4.8.3. *Il metodo di esecuzione della stima di un bene influisce sul fatto che la prestazione di tale servizio sia assimilata o no a quella di un servizio relativo a beni immobili?***

185. Il valore di mercato di un bene immobile può essere valutato tramite diversi metodi, come il metodo della comparazione diretta, il metodo del valore del capitale, il metodo residuale, ecc. Taluni di questi metodi possono richiedere che si effettui un'ispezione fisica del bene immobile, altri no. La scelta del metodo di stima non è rilevante in sé per stabilire il luogo della prestazione del servizio ai fini dell'IVA.

**2.4.9 Locazione finanziaria o locazione di beni immobili (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera h), e paragrafo 3, lettera b))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera h): la **locazione finanziaria o la locazione di beni immobili** diversi da quelli di cui al paragrafo 3, lettera c), **compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione** di una parte specifica dell'immobile **ad uso esclusivo** del destinatario;

Articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera b): il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario.

**2.4.9.1. *Che cosa si intende per "locazione finanziaria o locazione di beni immobili" ai fini delle norme sul luogo delle prestazioni di servizi?***

186. La direttiva IVA non dà una definizione di locazione finanziaria o locazione di beni immobili. Il concetto è utilizzato sia per le disposizioni in materia di luogo delle prestazioni sia per le esenzioni.
187. Conformemente alla giurisprudenza costante, la locazione finanziaria o la locazione di un bene immobile consiste, in sostanza, nel conferimento da parte del locatore al locatario, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, del diritto di occupare un immobile come se questo ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal godimento di un tale diritto<sup>41</sup>. Questa definizione ricomprende gli elementi fondamentali di "locazione finanziaria e locazione di beni immobili" e può essere utilizzata ai fini dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera h). Il fatto che una situazione specifica non rientri nella definizione di "locazione finanziaria o locazione di beni immobili" data dalla CGUE (perché, ad esempio, una delle condizioni non è soddisfatta) non significa che non possa essere disciplinata dall'articolo 47 della direttiva IVA qualora siano soddisfatte le condizioni generali di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1.

---

<sup>41</sup> Cfr., ad esempio, le cause C-174/06 *CO.GE.P.*, punto 31, e C-270/09 *MacDonald Resorts*, punto 46.

188. La locazione finanziaria di beni immobili può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA unicamente nella misura in cui è considerata una prestazione di servizi e non una cessione di beni ai sensi della pertinente legislazione nazionale.

**2.4.9.2. *Come va inteso il magazzinaggio di merci ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera h), tenuto conto della posizione adottata dalla CGUE nella causa RR Donnelley?***

189. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera h), generalmente considera i servizi di locazione finanziaria e di locazione di beni immobili, con l'eccezione della pubblicità, come relativi a un bene immobile (cfr. anche il [punto 2.4.20.](#) sulle disposizioni in materia di messa a disposizione degli stand). Esso comprende anche esplicitamente i servizi che consistono nel magazzinaggio di merci e specifica le condizioni alle quali tali servizi devono essere considerati come relativi a beni immobili.
190. Per quanto concerne l'esempio del magazzinaggio di merci in particolare, il legislatore ha stabilito che affinché si possa considerare il magazzinaggio come relativo a beni immobili, è necessario che una parte specifica del bene immobile in cui sono immagazzinate le merci sia destinata all'uso esclusivo del destinatario (vale a dire, lo spazio in cui le merci sono immagazzinate è identificato, noto al destinatario e assegnato in via esclusiva alle sue esigenze per tutta la durata del contratto).
191. Nella causa *RR Donnelley*, la CGUE ha altresì indicato che "Se (...) dovesse risultare che i beneficiari di una simile prestazione di stoccaggio non hanno, per esempio, alcun diritto di accesso alla parte dell'immobile in cui sono stoccate le loro merci o che l'immobile sul quale o nel quale le medesime devono essere stoccate non costituisce un elemento essenziale e indispensabile della prestazione di servizi", la prestazione di un servizio complesso di stoccaggio potrebbe non rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA.
192. Lo scopo di questi due elementi – l'accesso alle merci immagazzinate e il carattere essenziale e indispensabile dei beni immobili per la prestazione del servizio – è quello di coadiuvare i tribunali nazionali nella loro valutazione, ma essi non costituiscono nuove, ulteriori condizioni in aggiunta a quelle già previste dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera h). Pertanto, la situazione in cui un destinatario ha una zona di assegnazione esclusiva dove immagazzinare le merci (vale a dire una zona in cui soltanto quel destinatario può immagazzinare merci, e nessuna altro) può essere considerata come un servizio relativo a quel bene immobile anche se il destinatario può avere accesso a quella zona unicamente in determinati momenti o in determinate condizioni.

**2.4.9.3. *Come si considerano i servizi di magazzinaggio forniti insieme con i servizi aggiuntivi?***

193. La tipologia di trattamento ai fini dell'IVA dei servizi complessi di magazzinaggio prestati in magazzini o altre sedi dipende, in primo luogo, dal fatto che questi siano considerati come prestazione unica o prestazioni multiple di servizi (cfr. le spiegazioni al [punto 1.6.](#) sopra). A tal riguardo, i chiarimenti forniti dalla CGUE nella causa *RR Donnelley*<sup>42</sup> sono particolarmente illustrativi nel fornire un orientamento all'approccio da seguire.
194. Pertanto, per stabilire il luogo delle prestazioni di un servizio complesso di magazzinaggio occorrerà rispondere ai seguenti quesiti:

---

42 Cfr. causa C-155/12 *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, punti da 20 a 25.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

- il magazzinaggio delle merci è fornito insieme ad altri servizi ad esso così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, in cui l'elemento del magazzinaggio rappresenta in ogni caso il principale nonché unico servizio richiesto dal destinatario?
  - Il servizio di magazzinaggio è fornito insieme ad altre prestazioni puramente accessorie che non costituiscono per il destinatario un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio di magazzinaggio?
195. Se la risposta a una di queste due domande è affermativa, la prestazione complessa può essere assimilata a una sola prestazione. Fermo restando il requisito di assegnare una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario, le prestazioni indissociabili (nel primo caso) e, nel secondo caso, tutti i componenti della prestazione complessa (sia il magazzinaggio di beni che le relative prestazioni accessorie) sono soggetti all'IVA nel luogo in cui è situata la struttura di magazzinaggio.

**2.4.10. Prestazione di alloggio (articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera i) e paragrafo 3, lettera d)**

Articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera i): la **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 parziale** e di diritti affini;

Articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera d): **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.

**2.4.10.1. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera i) è d'applicazione anche in caso di alloggio fornito al di fuori del settore alberghiero (ad es., case di vacanza, ville per vacanze, scambi di appartamenti ecc.)?**

196. L'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera i) è ampio: esso si applica non solo all'alloggio in alberghi ma anche all'alloggio in "settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio". Ciò sta a indicare che la tipologia o il luogo in cui si trova l'alloggio è irrilevante ai fini della qualificazione del servizio. Il criterio importante è se il bene immobile sia destinato ad essere utilizzato come alloggio o no. Pertanto, qualsiasi prestazione di alloggio soggetta all'IVA (cioè considerata prestazione imponibile) può essere considerata relativa a un bene immobile ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera i), a prescindere dal tipo di alloggio considerato nell'erogazione del servizio (camera d'albergo, appartamento, bungalow, casa sull'albero, yurta, campeggio, ecc.).

**2.4.10.2. Quali sono i servizi contemplati dalla disposizione relativa al "diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo parziale" di cui all'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera i)?**

197. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera i), conferma che la prestazione di alloggio in alberghi e stabilimenti affini è considerata un servizio relativo a un bene immobile soggetto a imposizione nel luogo in cui è situato tale bene immobile.



**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

198. La stessa disposizione chiarisce inoltre che il servizio che consente al destinatario di godere del diritto di soggiornare in un luogo determinato (ad es., in una multiproprietà) in cambio dei suoi diritti di uso a tempo parziale è parimenti disciplinato dalla disposizione sul luogo della prestazione del servizio di cui all'articolo 47 della direttiva IVA.
199. La "conversione di diritti di uso a tempo parziale" (anche comunemente detta scambio di diritti di uso a tempo parziale) è relativa a servizi che consentono ai destinatari di esercitare, dietro compenso, il diritto di usare temporaneamente un bene immobile, soggiornare in un albergo o occupare un alloggio. Essa rappresenta un'alternativa ai metodi di alloggio più tradizionali ed è pertanto soggetta ai fini dell'IVA allo stesso regime applicato ai servizi di alloggio.
200. La CGUE ha stabilito<sup>43</sup> che "è pacifico che i diritti di godimento a tempo ripartito costituiscono diritti su beni immobili, la cui cessione in cambio del godimento di diritti analoghi costituisce una transazione relativa a beni immobili".
201. In pratica, i detentori dei diritti di uso a tempo parziale sono di solito membri di un gruppo o di un'associazione. Il detentore di un diritto di uso a tempo parziale che intenda scambiare i propri diritti con quelli di un altro detentore non entrerà direttamente a contatto con questa persona, ma contatterà piuttosto il gruppo o l'associazione, la cui attività consiste nell'organizzare, dietro compenso, lo scambio fra i propri associati.
202. Stando alla CGUE, la fruizione delle prestazioni di servizi volti ad agevolare, organizzare o consentire lo scambio dei diritti di godimento a tempo ripartito avviene nel luogo in cui è situato il bene immobile su cui sussiste il diritto di godimento a tempo ripartito oggetto del servizio di scambio.
203. Ne consegue che i servizi forniti da società o associazioni che amministrano e organizzano lo scambio fra i propri associati dei loro diritti di godimento (sia quelli relativi ai programmi di scambio di diritti di godimento a tempo ripartito<sup>44</sup> sia quelli relativi ai programmi di titolarità dei diritti di godimento a tempo ripartito basati sui punti<sup>45</sup>) sono ricompresi nella disposizione relativa al "diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo parziale" ai sensi dell' articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera i).
204. Dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera d), consegue altresì che l'intermediazione nella prestazione di un diritto di alloggio in un luogo determinato derivante dalla conversione dei diritti di godimento a tempo ripartito, ad esempio agevolando lo scambio dei diritti di godimento può essere relativa a un bene immobile (cfr. il [punto 2.4.17](#) di seguito) purché l'intermediario non agisca in nome e per conto di un'altra persona.

**2.4.11. Cessione o trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera j))**

**Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera j):** la **cessione o il trasferimento di diritti**, diversi da quelli di cui alle lettere h) e i), **per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti**, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di **diritti di pesca e di caccia** o l'accesso a **sale d'aspetto negli aeroporti**, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali **ponti o gallerie**.

---

43 Cfr. causa C-37/08 *RCI Europe*, punto 37.

44 Cfr. causa C-37/08 *RCI Europe*.

45 Cfr. causa C-270/09 *Macdonald Resorts*.

**2.4.11.1. Qual è lo scopo dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera j)?**

205. Lo scopo di questa norma è quello di integrare l'ambito di applicazione dei servizi di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettere h) e i), al fine di garantire che ai vari tipi di utilizzo dei beni immobili sia applicato un trattamento fiscale coerente. Queste tre disposizioni (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettere h), i) e j)) riguardano tutte i servizi che consistono nel concedere al destinatario il diritto di utilizzo di un bene immobile a diverse condizioni contrattuali (cioè locazione finanziaria, locazione e magazzinaggio, ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera h); prestazione di alloggio ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera i) e cessione o trasferimento di altri diritti di utilizzo di un bene immobile di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera j)).
206. Tenendo conto dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera j), in combinato disposto con le lettere h) e i), è evidente che l'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera j) è più ampio di quello delle altre due disposizioni, in quanto mira a comprendere servizi "diversi da quelli di cui alle lettere h) e i)". Esso è pertanto d'applicazione non solo agli esempi elencati nella disposizione stessa (diritti di pesca e di caccia, l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, l'uso di strutture soggette a pedaggio quali ponti o gallerie), ma anche a ogni altra cessione o altro trasferimento analoghi di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, non esplicitamente elencati dalle disposizioni di cui sopra, a condizione che il servizio presenti un nesso sufficiente con un bene immobile.
207. La cessione o il trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti può anche assumere la forma di un voucher, ad es. per il pagamento di un pedaggio autostradale. In tali circostanze, il luogo di prestazione del voucher dipenderà dal luogo della prestazione ad esso collegata. Pertanto, ogniqualvolta la prestazione coperta dal voucher presenti un nesso sufficiente con un bene immobile, la vendita del voucher è soggetta a imposizione nel luogo in cui è situato il bene (l'infrastruttura di trasporto nell'esempio di cui sopra).

**2.4.11.2. Quali sono i limiti dell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera j)?**

208. L'ambito di applicazione di questa disposizione è ampio, ma rimane rigorosamente limitato alla condizione dell'esistenza di un "nesso sufficientemente diretto" fra il servizio e i beni immobili. Mentre esempi quali la fornitura di servizi di locazione di posti barca, ormeggio e rimessaggio<sup>46</sup> in porti o aeroporti, la fornitura di servizi per l'utilizzo di zone specifiche in porti o aeroporti, ecc. rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA, i servizi aggiuntivi offerti separatamente dagli stessi prestatori (ad esempio servizi di pulizia o lavanderia proposti ai clienti in aggiunta a servizi di ormeggio; servizi di telecomunicazione, ristorazione e catering nelle sale d'attesa VIP degli aeroporti; la manutenzione delle imbarcazioni ormeggiate in posti barca presi a nolo, ecc.) non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA per il semplice fatto di essere forniti in porti o aeroporti. Tuttavia, se questi stessi servizi aggiuntivi sono forniti insieme sotto forma di un pacchetto di servizi relativo a un bene immobile, occorrerà esaminare se tale pacchetto di servizi sia da considerare come una prestazione unica ai fini dell'IVA e sia soggetto a imposizione in quanto tale (cfr. anche le spiegazioni sulle prestazioni raggruppate di cui al [punto 1.6.](#) sopra).

---

46 Cfr. causa C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

**2.4.11.3. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera j) si applica alla condivisione degli uffici?**

209. La condivisione degli uffici è una pratica in fase di sviluppo, che consente alle imprese o alle organizzazioni che possiedono o gestiscono un edificio adibito ad uffici di condividere con altre imprese parte degli spazi di tale edificio. Ciò consente ai prestatori del servizio di ottimizzare i proventi del proprio spazio di lavoro ed espandere la rete professionale. Le imprese o i professionisti che utilizzano il servizio riducono al minimo i costi di affitto e godono di maggior flessibilità nello scegliere un luogo di lavoro adeguato alle esigenze del momento. Il servizio può includere varie componenti che vanno dal semplice affitto di una scrivania all'utilizzo di una gamma completa di servizi quali linee telefoniche, fotocopiatrici, stampanti, cucine, sale riunioni, ecc., che possono essere fatturati congiuntamente come pacchetto di servizi o essere oggetto di fatture separate in caso di semplice affitto di una scrivania, da un lato, e di servizi aggiuntivi dall'altro.
210. Il luogo delle prestazioni di tali servizi dipenderà dal fatto che vengano considerati come servizi unici o multipli ai fini dell'IVA, sulla base dei criteri definiti dalla giurisprudenza della CGUE<sup>47</sup>. Per ciascuna prestazione unica, comprese le prestazioni raggruppate e assimilate a una prestazione unica, si deve considerare se l'utilizzo di tutto il bene immobile o di parte dello stesso (spazio dedicato agli uffici) costituisce l'elemento essenziale e indispensabile del contratto. Se questo è il caso, sarà d'applicazione l'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera j), e l'IVA dovuta sarà versata nello Stato membro in cui sono situati gli uffici in questione (cfr. anche il [punto 1.6.](#) sopra).

**2.4.11.4. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera j) si applica alle case galleggianti?**

211. La CGUE ha stabilito<sup>48</sup> che in talune circostanze le case galleggianti sono da considerarsi come beni immobili (cfr. anche le spiegazioni di cui all'articolo 13 ter, lettera b)). Nello specifico, ciò avviene quando una casa galleggiante è immobilizzata mediante ormeggi non facilmente rimovibili fissati all'argine e al bacino di un fiume, occupa un'area circoscritta e identificabile delle acque del fiume ed è esclusivamente destinata alla gestione permanente, sull'area medesima, di un'attività stabile, ad esempio un ristorante-discoteca.
212. Una casa galleggiante può essere considerata un bene immobile anche in situazioni in cui, ad esempio, la casa galleggiante è data in locazione come alloggio, per organizzare un evento o per l'esercizio di un'attività commerciale come quella di ristorazione quando il contratto d'affitto prevede che l'imbarcazione possa essere utilizzata unicamente da ferma, ormeggiata in una postazione fissa. Molte case galleggianti non hanno mezzi di propulsione e possono essere spostate soltanto con altri mezzi, come rimorchiatori o gru.
213. Ogniqualvolta siano soddisfatte le condizioni affinché una casa galleggiante sia considerata un bene immobile, la cessione o il trasferimento dei diritti per l'utilizzo dell'imbarcazione o di parte di essa può considerarsi un servizio relativo a un bene immobile ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera j).

---

47 Cfr. cause C-155/12 *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, punti da 20 a 25, e C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punto 30 e seguenti.

48 Cfr. causa C-532/11 *Leichenich*, punto 29.

#### **2.4.12. Lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera k))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera k): i 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.

##### **2.4.12.1. *L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera k) comprende solo i lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o anche i lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di vari tipi di beni immobili?***

214. Il dettato dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera k), fa un chiaro riferimento ai soli fabbricati e parti degli stessi, limitando l'ambito di applicazione della disposizione a taluni beni immobili.
215. I lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di altri tipi di beni immobili, tuttavia, possono egualmente presentare un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili se rientrano nell'ambito di applicazione di altre disposizioni del regolamento di esecuzione IVA, e segnatamente l'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettere l) e n), o più in generale dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, lettera b).

##### **2.4.12.2. *L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera k) comprende soltanto i lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati connessi con le opere principali o si applica anche a servizi di pulizia ricorrenti, all'interno e all'esterno dei fabbricati?***

216. L'ambito di applicazione di questa disposizione comprende una vasta gamma di servizi e si applica alle opere di ristrutturazione principali così come a servizi di restauro o manutenzione più circoscritti. Esso comprende l'attività di pulizie interne ed esterne di un fabbricato e pertanto include anche i servizi di pulizia degli uffici.

#### **2.4.13. Lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera l))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera l): i lavori di **manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti** quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili.

##### **2.4.13.1. *L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera l) si applica alle infrastrutture di telecomunicazione?***

217. Al fine di illustrare il concetto di "strutture permanenti", l'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera l), fornisce un elenco di esempi di tali strutture facendo riferimento a condotte del gas e dell'acqua e a condotte fognarie. Tuttavia tale elenco non è limitativo e la disposizione si applica anche ad altre strutture permanenti, quali le strutture, le infrastrutture o gli impianti necessari per fornire servizi e beni essenziali come i trasporti, l'elettricità, il riscaldamento, l'approvvigionamento idrico, le comunicazioni ecc. Le strutture utilizzate per questi fini possono essere interrate, posate sul terreno o fissate a terra in vari modi.
218. I lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di infrastrutture di telecomunicazione (ad es., la sostituzione di una rete di cavi interrati) possono pertanto costituire un servizio che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera l).

#### **2.4.14. Installazione o montaggio di macchinari o attrezzature (articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera m) e paragrafo 3, lettera f))**

Articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera m): **l'installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature** che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili;

Articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera f): l'installazione o il montaggio, (...) di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili;

##### **2.4.14.1. Come deve essere interpretato l'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera m), con riferimento all'articolo 13 ter, lettere c) e d)?**

219. L'articolo 13 ter, alle lettere c) e d), dispone rispettivamente che "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" e "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" sono considerati "beni immobili". Entrambe le disposizioni pertanto fanno riferimento a beni mobili "installati" che diventano beni immobili una volta installati o montati.
220. Lo scopo dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera m), è pertanto quello di richiamare e chiarire esplicitamente che l'installazione e il montaggio di beni mobili che, una volta installati o montati, sono considerati beni immobili, sono da considerare come servizi relativi a beni immobili (cfr. anche le osservazioni relative all'installazione dei sistemi di sicurezza al [punto 2.4.3.3](#)).
221. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera n), integra tale disposizione prevedendo che lo stesso trattamento sia applicato ai lavori di manutenzione, riparazione, ispezione e controllo di tali beni.

##### **2.4.14.2. A partire da quale momento del processo di installazione o montaggio dei macchinari o delle attrezzature questi si considerano beni immobili?**

222. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera m), contempla il processo di installazione fin dall'inizio. Tutti i servizi di installazione e montaggio effettuati sul luogo in cui l'elemento, l'apparecchio o il congegno saranno infine installati o montati rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera m). I servizi di montaggio effettuati in un luogo diverso, prima della consegna dei beni al luogo di installazione o montaggio, ad esempio, non rientrano nell'ambito di applicazione di tale norma. Analogamente, il trasporto o la consegna di tali beni o degli strumenti o dei macchinari necessari per l'installazione o il montaggio non saranno ricompresi nella norma.
223. I servizi effettuati sull'elemento, apparecchio o congegno in una giurisdizione diversa da quella in è situato il bene immobile, prima dell'installazione o del montaggio, non saranno in ogni caso considerati relativi al bene immobile.
224. In caso di prestazioni raggruppate (ad es., quando sono compresi i servizi di trasporto) si effettuerà una valutazione separata in merito alla natura generale del servizio (cfr. il [punto 1.6](#) sopra).

#### **2.4.15. Lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera n) e paragrafo 3, lettera f))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera n): lavori di **manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature** che possano essere considerati beni immobili;

Articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera f): (...), la manutenzione e la riparazione, l'ispezione o il controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili;

225. Lo scopo di questa disposizione è identico a quello dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera m) (cfr. sopra). Una volta che i macchinari o le attrezzature sono stati installati o montati e, dopo tale installazione o montaggio, sono considerati come beni immobili, i servizi di manutenzione, riparazione, ispezione e controllo prestati relativamente a tali macchinari o attrezzature devono essere considerati relativi a un bene immobile.

##### **2.4.15.1. *L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera n), si applica anche ai servizi prestati da remoto?***

226. Le tecnologie moderne possono permettere alle imprese specializzate di erogare, ad esempio, una parte o la totalità dei servizi di ispezione o controllo da remoto (cioè senza essere fisicamente presenti nel luogo in cui sono situati i macchinari o le attrezzature). Poiché la natura del servizio è la stessa a prescindere dai metodi tecnici utilizzati e dati i continui progressi che compie la tecnologia con l'andare del tempo, ai fini dell'IVA tali servizi devono essere soggetti allo stesso trattamento, a prescindere dal fatto che comportino o no un intervento fisico nel posto in cui sono situati i macchinari o le attrezzature (cfr. anche il [punto 1.5](#) sopra).

#### **2.4.16. Gestione immobiliare (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera o) e paragrafo 3, lettera g))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera o): **gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio** di investimenti immobiliari di cui al paragrafo 3, lettera g), consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario;

Articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera g): gestione del portafoglio di investimenti immobiliari;

##### **2.4.16.1. *Cosa si intende per gestione immobiliare ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera o)?***

227. Ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera o), il concetto di gestione immobiliare comprende i servizi amministrativi prestati per garantire l'esercizio, la manutenzione e l'utilizzo adeguati del bene immobile. Generalmente tali servizi consistono nel coordinare il controllo, la pulizia e la manutenzione del bene, la riscossione degli affitti, la tenuta dei registri e la gestione dei pagamenti delle spese correnti, la pubblicità sull'immobile, l'applicazione dei termini del contratto di locazione finanziaria, la tenuta dei contatti ai fini della mitigazione e risoluzione dei conflitti fra il proprietario del bene e i fornitori del servizio e/o gli affittuari.

228. Il concetto di gestione dell'immobile si applica a ogni tipo di bene immobile a prescindere dalla destinazione d'uso, che sia commerciale, industriale o residenziale.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

229. Anche se l'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera o), è circoscritto dal dettato della disposizione che fa riferimento unicamente alla gestione immobiliare "da o per conto del proprietario", ciò non toglie che i servizi effettuati per conto dell'affittuario o del conduttore possano essere considerati relativi a un bene immobile ai sensi di talune altre norme particolari o ai sensi delle norme generali del regolamento di esecuzione IVA.
230. Inoltre, mentre per il legislatore dell'UE la gestione immobiliare presenta un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili, non può dirsi lo stesso per la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, anche nel caso in cui tale portafoglio contenga beni immobili.

**2.4.16.2. Cosa si intende per gestione del portafoglio di investimenti immobiliari? La gestione di un singolo bene immobiliare rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis , paragrafo 3, lettera g)?**

231. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera o) e paragrafo 3, lettera g) fanno entrambi riferimento alla "gestione del portafoglio di investimenti immobiliari". Ciò sta a indicare la volontà del legislatore dell'UE di escludere tale attività dall'ambito di applicazione dei servizi considerati come relativi a un bene immobile perché la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari è una prestazione di natura finanziaria e in quanto tale, può essere considerata un'operazione finanziaria<sup>49</sup>.
232. Tale specificazione nel regolamento di esecuzione IVA è intesa a distinguere fra la gestione del bene e la gestione del portafoglio e a indicare che i servizi di gestione dell'investimento non andranno considerati come relativi a un bene immobile anche quando il portafoglio contiene beni immobili. A differenza dei servizi di gestione immobiliare, incentrati sul regolare esercizio e funzionamento del bene immobile, i servizi di gestione del portafoglio si occupano degli interessi finanziari del destinatario e mirano primariamente ad aumentare il valore del suo portafoglio. Il gestore del portafoglio pertanto non si occuperà della gestione quotidiana del bene, ma si concentrerà piuttosto sull'analisi e il monitoraggio del mercato e dei beni del suo cliente, acquistando e vendendo beni immobili, aggiungendo valore e cercando nuove opportunità di investimento per il suo cliente, nonché sviluppando relazioni con altri investitori.
233. Ai fini del regolamento di esecuzione IVA, la differenza principale fra la gestione della proprietà e la gestione del portafoglio risiede nell'uso che viene fatto del bene immobile in questione. Il bene immobile può essere un bene d'investimento come gli investimenti in oro, titoli, pezzi da collezione, opere d'arte, antichità, imbarcazioni, ecc. Ogniquale volta un bene immobile è acquistato o venduto a fini d'investimento, i servizi di gestione collegati a tale operazione (compresi i servizi di gestione del bene forniti durante il periodo di possesso) sono da considerare come gestione del portafoglio e in quanto tali non costituiscono servizi relativi a beni immobili.
234. In pratica, per valutare se una prestazione vada considerata come un servizio di gestione immobiliare o del portafoglio, occorre esaminare se il prestatore del servizio eroga o non al proprio cliente un servizio d'investimento. I prestatori che operano in questi due settori specifici (agenti immobiliari da un lato e fondi d'investimento immobiliare dall'altro, ad esempio) in genere non hanno lo stesso modello aziendale, non usano gli stessi metodi di determinazione dei prezzi e non puntano allo stesso segmento di clientela.

---

49 Cfr. causa C-44/11 *Deutsche Bank AG*, punto 54.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

235. Inoltre, non è rilevante quanti siano i beni immobili coperti dal servizio al fine di stabilire se si tratta di un servizio di gestione immobiliare o del portafoglio. Poiché la natura del servizio rimane la stessa, a prescindere dal numero di immobili interessati, è possibile che in talune situazioni la gestione del portafoglio degli investimenti immobiliari faccia riferimento a una singola proprietà.
236. Per concludere, la gestione degli investimenti (vale a dire la gestione del portafoglio) non è da considerarsi come un servizio relativo a beni immobili, anche se l'investimento concerne un bene immobile.

**2.4.17. Attività di intermediazione in operazioni riguardanti beni immobili (articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera p) e paragrafo 3, lettera d))**

**Articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera 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), diverse dalle attività di intermediazione di cui al paragrafo 3, lettera d);

**Articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera d): 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.

**2.4.17.1. Quali attività di intermediazione sono da considerarsi relative a beni immobili? Qual è l'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera p)?**

237. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera p), concerne soltanto l'intermediazione nella vendita, locazione finanziaria o locazione di beni immobili (per la definizione di locazione finanziaria e di locazione di beni immobili, cfr. il [punto 2.4.9.1](#) sopra) e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (che ha luogo, ad esempio, quando si costituisce o trasferisce il diritto di servitù di passaggio su una strada situata su un bene immobile altrui). L'intermediazione nella vendita, nella costituzione o nel trasferimento di quote o diritti che conferiscono al detentore di diritto o di fatto la proprietà o il possesso di beni immobili o parti di essi non è contemplata dai termini "trasferimento di determinati diritti sui beni immobili" (si veda per maggiori chiarimenti anche il [punto 2.4.18](#) di seguito).
238. Posto che i concetti degli ordinamenti giuridici nazionali differiscono sostanzialmente in relazione all'intermediazione e alle sottostanti operazioni, tali concetti non devono essere presi come punto di riferimento quando si valuta se un servizio rientri o no nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera p).

**2.4.17.2. L'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera p) si limita unicamente all'intermediazione da parte di agenti immobiliari o si applica anche a chiunque effettui servizi d'intermediazione?**

239. L'articolo 47 della direttiva IVA include esplicitamente nel suo ambito di applicazione i servizi di periti e agenti immobiliari. Tuttavia, l'intermediazione di cui all'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera p), non si limita ai servizi prestati da queste due figure professionali. Persone fisiche o giuridiche che non sono periti o agenti immobiliari potrebbero egualmente fornire i servizi indicati dalla disposizione in oggetto.



240. Ciò trova conferma nel dettato letterale dell'articolo 47 della direttiva IVA, il cui ambito di applicazione non si limita ad attività commerciali o professioni specifiche. Pertanto, altre professioni, come ad esempio un gestore di patrimoni o un intermediario immobiliare – non sono escluse dall'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera p), solo perché non esplicitamente indicate all'articolo 47 della direttiva IVA. Il fattore decisivo è infatti il tipo di servizi effettivamente prestati dall'intermediario e non la sua professione.

**2.4.17.3. *La lettera p) dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, concerne anche prestazioni in cui non ha luogo la vendita, la locazione finanziaria, la locazione, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili?***

241. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera p), è d'applicazione anche quando, alla fine, non ha luogo la vendita, la locazione finanziaria, la locazione, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili.

**2.4.17.4. *Perché l'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera d), sottolinea la condizione "qualora l'intermediario agisca per nome e per conto di un'altra persona"?***

242. L'articolo 31 prevede che in caso di servizi di intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero e in settori analoghi, qualora un intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona, è d'applicazione l'articolo 44<sup>50</sup> o l'articolo 46<sup>51</sup> della direttiva IVA. In altri termini, per i servizi di cui all'articolo 31, non è d'applicazione l'articolo 47 della direttiva IVA.

243. Di conseguenza, per evitare conflitti, l'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera d), esclude dai servizi considerati relativi a beni immobili l'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.

244. Si fa presente che quando un soggetto passivo agisce in nome proprio non è assimilato a un intermediario, bensì a un prestatore di servizi ai sensi dell'articolo 28 (o articolo 306 segg., se del caso) della direttiva IVA. Pertanto tale prestazione non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera d).

**2.4.17.5. *Come devono essere considerate le situazioni in cui i servizi di intermediazione di cui all'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera p), includono vari elementi (come la ricerca, l'effettuazione di connessioni, la creazione di siti web, la ricerca e l'analisi delle caratteristiche dell'immobile)?***

245. È possibile che nella prestazione erogata da un'impresa che effettua servizi di intermediazione vengano inclusi altri servizi. Nel caso di prestazioni complesse, occorre valutare ciascun caso nello specifico. Secondo la giurisprudenza costante della CGUE, quando un'operazione è composta da più elementi considerati come un'unica prestazione, occorre identificare una prestazione principale. Solo quando si stabilisce che l'elemento principale è l'intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di un bene immobile, o nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su un bene immobile o diritti reali su un bene immobile, tutto il servizio può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera p). Pertanto, la singola prestazione

---

50 Per le prestazioni B2B si tratta del luogo di appartenenza del destinatario.

51 Per le prestazioni B2C si tratta del luogo di imposizione dell'operazione in questione.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

d'intermediazione è considerata relativa a un bene immobile ai sensi dell'articolo 47 della direttiva IVA (cfr. anche il [punto 1.6](#) sopra).

**2.4.18. Servizi legali (articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q) e paragrafo 3, lettera h))**

**Articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q): servizi legali relativi al 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.

**Articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera h):** servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli di cui al paragrafo 2, lettera q), comprese consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili.

**2.4.18.1. Quali criteri consentono di stabilire se un servizio rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q) o del paragrafo 3, lettera h)?**

246. Molti dei servizi prestati da avvocati e altri prestatori di servizi legali riguardano terreni, fabbricati e altre forme di beni immobili<sup>52</sup>. Tuttavia, solo in talune situazioni chiaramente identificate si può considerare che i servizi legali presentano un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili.
247. Per poter rientrare nell'ambito di applicazione dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q) (e quindi anche dell'articolo 47 della direttiva IVA) i servizi legali devono essere relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili ovvero alla costituzione o al trasferimento di taluni diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili<sup>53</sup>.
248. Al contempo, l'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera h), prevede che i servizi legali diversi da quelli di cui al paragrafo 2, lettera q), qualora tali servizi non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA. In particolare, l'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera h), fa menzione di quanto segue: le consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza.
249. Nel tracciare una linea di demarcazione fra queste due disposizioni, è d'uopo porre l'accento sulla situazione di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q).
250. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), comprende servizi legali relativi:
- al trasferimento di proprietà di beni immobili;
  - alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili (assimilati o meno a beni materiali);

<sup>52</sup> Cfr. ad esempio, le cause C-166/05 *Heger Rudi*, punti 23 e 24, e C-37/08 *RCI Europe*, punto 36.

<sup>53</sup> È possibile che taluni ordinamenti giuridici nazionali non usino la nozione di "diritti reali". È pertanto opportuno che i soggetti passivi possano ricorrere a orientamenti a livello nazionale che illustrino quali sono i concetti nazionali ricompresi nella nozione di "diritti reali" affinché siano in grado di applicare correttamente le disposizioni del regolamento di esecuzione IVA. In caso di doppia o mancata imposizione, si dovrà consultare il comitato IVA.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

- alla costituzione di diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali).
- 251. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), è d'applicazione anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento (cioè non vi è effettiva alterazione dello stato giuridico della proprietà).
- 252. Questa norma fornisce due esempi di servizi legali contemplati all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q): le pratiche notarili e la stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili. Tuttavia, si fa presente che i servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di un bene immobile possono assumere altre forme, come ad esempio i servizi relativi agli investimenti immobiliari, la liquidazione (ricevimento della quota di liquidazione di un bene immobile) la stesura di contratti di costruzione, i contratti di locazione finanziaria o il frazionamento di un bene immobile in caso di divorzio.
- 253. La gamma di servizi legali che possono avere un nesso con il bene immobile è molto ampia. Tuttavia, solo i servizi legali concernenti uno dei tre punti elencati all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), sono da considerarsi relativi a beni immobili. Ciò significa che i servizi legali contemplati dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), sono solo quelli relativi all'alterazione giuridica del bene immobile. Di conseguenza, i servizi legali relativi al trasferimento della proprietà prestati in un dato momento del passato (vale a dire se il servizio non riguarda un'operazione presente o prevista in futuro) non possono essere considerati come relativi a beni immobili. Tale impostazione è confermata dal riferimento, nell'ultima parte della norma, all'operazione giuridica che altera lo stato giuridico del bene immobile (anche qualora non sia portata a compimento).
- 254. Pertanto, fra gli esempi di servizi legali non contemplati dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), si annoverano: la consulenza legale sui termini contrattuali o le controversie concernenti un bene immobile; la consulenza fiscale sulla posizione della deduzione in conto capitale rispetto a un dato bene immobile; la consulenza legale sulle tasse da corrispondere in caso di trasferimento di proprietà immobiliari; i servizi legali relativi alla costituzione di diritti di pegno e ipoteca o servizi connessi con le procedure d'insolvenza.
- 255. L'unica eccezione a questa regola concerne i casi in cui tali servizi sono relativi all'atto di trasferimento della proprietà di beni immobili, la costituzione o il trasferimento di taluni diritti o di diritti reali sui beni immobili (assimilati o meno a beni materiali)<sup>54</sup>.

**2.4.18.2. I servizi legali relativi alla stipula di contratti di affitto o di locazione finanziaria sono considerati relativi a beni immobili?**

- 256. Qualora i servizi legali consistano nella stesura di un contratto (di affitto o di locazione finanziaria) e la stipula di tale contratto costituisca o trasferisca taluni diritti o diritti reali sul bene immobile, tali servizi sono da considerarsi nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q).
- 257. Inoltre, qualora in un dato Stato membro un contratto d'affitto o di locazione finanziaria relativo a un bene immobile non sia considerato un atto passibile di costituire o trasferire taluni diritti o diritti reali sullo stesso bene, occorrerà applicare i criteri di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, per verificare se i servizi legali relativi a questi due tipi di contratto possano comunque essere considerati relativi a un bene immobile. Poiché i servizi legali che concernono tali contratti di affitto o di locazione finanziaria generalmente si incentrano su un bene immobile

---

<sup>54</sup> Cfr. il [punto 1.6](#) sopra relativo alle prestazioni raggruppate.

sul quale si intende operare un'alterazione giuridica, dovranno essere considerati come servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili e pertanto contemplati ai sensi dall'articolo 47 della direttiva IVA. Soltanto qualora i contratti di affitto o di locazione finanziaria risultino completamente scollegati dal bene immobile si potranno considerare i servizi legali relativi a tali contratti come servizi che non presentano un nesso sufficientemente diretto.

258. È importante, specialmente dal punto di vista di un approccio armonizzato da parte degli Stati membri, che i servizi legali che concernono direttamente i contratti d'affitto o di locazione finanziaria siano considerati in modo omogeneo in tutta l'Unione europea e siano soggetti a imposizione nello Stato membro in cui è situato il bene immobile.

**2.4.18.3. Come si deve intendere l'espressione "alterazione giuridica" nel contesto dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera q)?**

259. L'alterazione giuridica di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), fa riferimento unicamente alle modifiche ivi indicate, vale a dire il trasferimento di proprietà di un bene immobile, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali) e la costituzione o il trasferimento di diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali). Di conseguenza, altri tipi di alterazione giuridica non sono contemplati dalla disposizione di cui trattasi.

**2.4.18.4. L'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera q), si limita unicamente ai servizi legali prestati da avvocati e notai?**

260. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), fa riferimento ai servizi legali ma non elenca le figure professionali che devono erogare tali servizi. Pertanto, le professioni diverse da quella di avvocato o notaio non possono essere escluse dall'applicazione di questa disposizione. L'elemento decisivo è che la persona che presta i servizi legali sia un soggetto passivo e che tali servizi presentino un nesso diretto con il trasferimento di un bene immobile, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su un bene immobile o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali).

**2.4.18.5. Qual è il significato dell'espressione "determinati diritti" ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera q)?**

261. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), fa riferimento alla costituzione o al trasferimento di "determinati diritti" sui beni immobili. Occorre riconoscere che tale formulazione è intesa ad accogliere le varie declinazioni del concetto di diritti sulla proprietà dei beni immobili vigenti in diversi Stati membri.
262. A tal riguardo, l'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), deve essere interpretato in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 2<sup>55</sup> della direttiva IVA.
263. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), è d'applicazione unicamente a "determinati diritti sui beni immobili" nonché ai "diritti reali su beni immobili" (a prescindere dal fatto che gli Stati membri abbiano fatto ricorso o no all'opzione di cui all'articolo 15, paragrafo 2, della direttiva IVA che prevede si possano considerare beni materiali).

---

55 Questa disposizione lascia agli Stati membri l'opzione di estendere il concetto di bene materiale a determinati diritti sui beni immobili, ai diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili e alle quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura al titolare l'attribuzione, di diritto o di fatto, della proprietà o del possesso di un bene immobile o di una sua parte.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

264. "Le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte" di cui all'articolo 15, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA non sono comprese nella nozione di "determinati diritti" di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q).
265. In caso di dubbio, laddove i servizi legali non siano contemplati né dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q), né dal paragrafo 3, lettera h), occorre verificare se il servizio soddisfa i criteri della definizione di cui all'articolo 31 *bis*, paragrafo 1 (si veda per maggiori ragguagli il [punto 2.3](#) sopra).

**2.4.18.6. I servizi di consulenza che comportano la presenza in loco o che sono collegati a un bene immobile specifico sono da considerarsi relativi a beni immobili ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera q)?**

266. Come indicato in precedenza al [punto 2.4.18.1](#), i servizi di consulenza, di norma, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q). Il requisito della presenza in loco per la prestazione di un servizio legale è irrilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera q).

**2.4.18.7. I servizi legali relativi al finanziamento per l'acquisto di un bene immobile o per la consulenza sull'investimento sono considerati relativi a beni immobili?**

267. Né i servizi legali relativi al finanziamento per l'acquisto di un bene immobile, né la consulenza sull'investimento sono considerati relativi a un bene immobile, in quanto non hanno come scopo diretto il trasferimento di un bene immobile, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali).

**2.4.19. Servizi pubblicitari (articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera c))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 3: Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 non rientrano:

- c) la prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili.

**2.4.19.1. Cosa si intende per "prestazione di servizi pubblicitari" ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera c)?**

268. I servizi pubblicitari possono essere oggetto di prestazione tramite mezzi molto diversi e su svariati supporti materiali. Il bene immobile può essere uno dei possibili supporti per questo tipo di servizio. In tal caso, si pone la questione se l'uso di un bene immobile (come i muri o le bacheche) in quanto supporto materiale del servizio sia sufficiente per considerare il servizio relativo a beni immobili.
269. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera c), dispone che i servizi pubblicitari non siano considerati servizi relativi a beni immobili anche quando comportano l'uso di beni immobili.
270. Ciò può essere spiegato con il fatto che, nella fattispecie summenzionata, il bene immobile (parete o bacheca) è solo un supporto al servizio e non l'oggetto del servizio stesso. L'oggetto del servizio è la promozione di un prodotto. Pertanto, non vi è un nesso sufficientemente diretto fra il servizio pubblicitario e il bene immobile ai fini dell'applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA, a prescindere dal prodotto pubblicizzato (ad es., anche se la pubblicità dovesse riguardare una casa o un appartamento in vendita).

271. Va da sé che la prestazione di servizi pubblicitari non va confusa con il servizio di affitto o di locazione per cui il proprietario di un bene immobile affitta un bene immobile a una società di pubblicità che, a sua volta, utilizzerà tale bene immobile come spazio pubblicitario. Questo esempio illustra due relazioni contrattuali separate. In primo luogo, vi è il servizio di affitto o di locazione del bene immobile che è da considerarsi un servizio relativo a un bene immobile. In secondo luogo, vi è un successivo servizio pubblicitario fornito dalla società di pubblicità al proprio cliente che non è da considerarsi un servizio relativo a un bene immobile.

**2.4.19.2. *L'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera c), si applica anche nei casi in cui la pubblicità comporta un'alterazione fisica del bene immobile, come ad esempio tramite la tinteggiatura di parte del fabbricato?***

272. Il dettato dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera c), non distingue fra le varie forme e tecniche di pubblicità. Poiché la questione fondamentale è determinare se il bene immobile sia o no l'oggetto del servizio, e la risposta a tale domanda è la stessa a prescindere dalla tecnica utilizzata per fare pubblicità, si ritiene che l'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera c), è d'applicazione anche quando il servizio comporta la tinteggiatura di parte di un fabbricato.

273. Ciononostante, come indicato al [paragrafo 271](#) sopra, ogni situazione contrattuale andrà valutata separatamente. Ad esempio, se una società di pubblicità effettua un servizio pubblicitario che comporta la tinteggiatura di un muro, tale servizio non sarà relativo a un bene immobile e l'IVA calcolata dalla società di pubblicità a carico del proprio cliente sarà determinata secondo le norme generali pertinenti. Tuttavia, qualora la società di pubblicità concluda un contratto separato con un subappaltatore che effettivamente tinge il muro per la società di pubblicità, il servizio fornito dall'imbianchino alla società di pubblicità è un servizio relativo al bene immobile e pertanto l'imbianchino dovrà calcolare l'IVA in base a quanto previsto nella giurisdizione in cui è situato il bene immobile.

**2.4.20. Messa a disposizione di stand insieme ad altri servizi correlati (articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e))**

Articolo 31 *bis*, paragrafo 3: Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 non rientrano:

e) la **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 magazzino dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità.

**2.4.20.1. *Qual è l'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e)?***

274. L'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e), concerne le situazioni in cui la messa a disposizione di uno stand in fiere o luoghi d'esposizione è accompagnata da altri servizi correlati, definiti come non relativi a beni immobili.

275. Anche se la messa a disposizione di uno stand è accompagnata da un unico servizio correlato e i servizi sono prestati come un pacchetto di servizi, ciò è sufficiente affinché la prestazione rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e), ovvero che sia assimilata alla prestazione di un servizio non relativo a beni immobili. Questo approccio è necessario, se si vuole garantire un'applicazione armonizzata di tale disposizione in tutta l'UE ed evitare una doppia o mancata imposizione.

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

276. Vi sono tre importanti criteri cumulativi da soddisfare affinché il servizio sia considerato come non relativo a beni immobili ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e):
- i) la messa a disposizione di uno stand;
  - ii) la messa a disposizione di uno o più servizi correlati;
  - iii) il fatto che tali servizi correlati devono essere atti a consentire all'espositore l'esposizione dei prodotti e la promozione dei suoi servizi o prodotti.

**2.4.20.2. Come deve essere definita la "messa a disposizione di stand" ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e)?**

277. La "messa a disposizione di stand" consiste nel mettere temporaneamente una superficie delimitata e/o una struttura mobile (ad esempio una cabina, un banco o un bancone) a disposizione di un espositore ai fini della partecipazione a un'esposizione o fiera. Questo servizio non è considerato relativo a beni immobili ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e), nella misura in cui lo stand è messo a disposizione insieme ad "altri servizi correlati", vale a dire nella misura in cui il prestatore del servizio non affitta semplicemente la nuda superficie ma fornisce piuttosto un pacchetto di servizi necessari all'espositore per la promozione temporanea dei propri prodotti o della propria attività.
278. Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e), occorrerà operare un distinguo fra l'affitto del solo bene immobile (che, a norma dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 2, lettera h), è considerato relativo a un bene immobile) e la messa a disposizione di uno stand nonché di altri servizi correlati che consentono all'espositore l'esposizione dei prodotti (considerati non relativi a beni immobili ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e)).
279. Quando si fa una distinzione fra queste due diverse fattispecie, occorre tener conto di tutte le circostanze di fatto dell'operazione, compresi i servizi inclusi implicitamente nel contratto, come la fornitura di elettricità, la connessione internet, il riscaldamento, l'aria condizionata, ecc.
280. Ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e), altri servizi correlati forniti insieme ad uno stand devono essere atti a consentire all'espositore l'esposizione di prodotti. I servizi menzionati sono la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa dei cavi, l'assicurazione e la pubblicità. L'elenco non è esaustivo, ma puramente indicativo. Altri tipi di servizi possono essere ricompresi dal riferimento fatto dall'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e), a servizi correlati, purché atti a consentire l'esposizione di prodotti.
281. I servizi sono considerati come altri servizi correlati alla messa a disposizione di uno stand ai sensi dell'articolo 31 *bis*, paragrafo 3, lettera e), a prescindere dal fatto che siano prestati nell'ambito di un contratto (con la messa a disposizione dello stand) o tramite contratti separati stipulati con il medesimo prestatore. L'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione del servizio non è pregiudicata da una modifica degli accordi contrattuali volta ad aggirare l'imposizione in una data giurisdizione.

#### 2.4.21. Messa a disposizione di attrezzature per la realizzazione di lavori su beni immobili (articolo 31 *ter*)

##### **Articolo 31 *ter***

Qualora **siano messe a disposizione attrezzature** affinché un destinatario possa realizzare lavori su beni immobili, tale operazione **costituisce una prestazione di servizi relativi a 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**. La presunzione che il prestatore abbia la responsabilità dell'esecuzione dei lavori **può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo** di fatto o di diritto.

282. L'articolo 31 *ter* prevede che il noleggio di attrezzature a un destinatario, con o senza personale di accompagnamento, per l'esecuzione di lavori su un bene immobile è considerato un servizio relativo a un bene immobile unicamente se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. Qualora le attrezzature siano messe a disposizione del destinatario insieme a personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori, si presume che il fornitore dell'attrezzatura abbia assunto tale responsabilità. In tal caso, il servizio è soggetto a imposizione nel paese in cui è situato il bene immobile.
283. Un esempio tipico della fattispecie cui è possibile applicare tale disposizione 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 a un destinatario, 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 (ad es., la costruzione, la riparazione o la pulizia del fabbricato), in particolare perché ha anche fornito personale sufficiente per l'esecuzione di tali lavori, il servizio sarà considerato un servizio relativo a beni immobili.
284. In ogni caso, la presunzione di responsabilità da parte del fornitore delle attrezzature ai sensi dell'articolo 31 *ter* può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto. Gli accordi contrattuali forniscono generalmente importanti indicazioni sulla persona cui attribuire la responsabilità contrattuale.



## ALLEGATO ESTRATTI DALLA LEGISLAZIONE PERTINENTE

### **DIRETTIVA 2006/112/CE DEL CONSIGLIO (disposizioni già applicabili)**

#### **Articolo 47 – Prestazioni di servizi relativi a beni immobili**

*Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene.*

### **REGOLAMENTO DI ESECUZIONE (UE) n. 1042/13 DEL CONSIGLIO (Disposizioni in vigore a partire dal 1° gennaio 2017) che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi**

#### **Articolo 13 ter**

*Ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati "beni immobili":*

- 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.*

#### **Articolo 31 bis**

*1. I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili 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.*

*2. Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 rientrano in particolare:*

- a) *l'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;*
- b) *la prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene;*
- c) *l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti;*

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

- d) *l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;*
- e) *opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione;*
- f) *il rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili;*
- g) *la 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;*
- h) *la locazione finanziaria o la locazione di beni immobili diversi da quelli di cui al paragrafo 3, lettera c), compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;*
- i) *la 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 parziale e di diritti affini;*
- j) *la cessione o il trasferimento di diritti, diversi da quelli di cui alle lettere h) e i), per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie;*
- k) *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;*
- l) *lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;*
- m) *l'installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili;*
- n) *lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili;*
- o) *la gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari di cui al paragrafo 3, lettera g), consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario;*
- p) *attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), diverse dalle attività di intermediazione di cui al paragrafo 3, lettera d);*
- q) *servizi legali relativi al 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.*

**3. Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 non rientrano:**

- a) *l'elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno;*
- b) *il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;*
- c) *la prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili;*

**Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA  
concernenti il luogo delle prestazioni di servizi  
relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017**

---

- d) *l'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;*
- e) *la 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;*
- f) *l'installazione o il montaggio, la manutenzione e la riparazione, l'ispezione o il controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili;*
- g) *la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari;*
- h) *servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli di cui al paragrafo 2, lettera q), comprese consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili.*

**Articolo 31 ter**

*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 a beni immobili 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. La presunzione che il prestatore abbia la responsabilità dell'esecuzione dei lavori può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto.*