

Risposta n. 77

OGGETTO: *Trattamento IVA delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili - Art. 7 quater, decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 –
Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212*

QUESITO

L'Associazione istante gestisce un Compendio immobiliare mettendo a disposizione a titolo temporaneo e per la durata pattuita un Parco, esteso su quattro ettari, una Villa antica, una foresteria, alcune serre (giardino invernale) ed altre strutture immobiliari.

L'istante, associazione senza scopo di lucro, intende ampliare la propria attività, offrendo ai soggetti che organizzano in proprio eventi (quali congressi, *convention*, convegni, esposizioni di prodotti e servizi, eventi celebrativi, aziendali e culturali), altri servizi correlati alla “*messa a disposizione dei luoghi*”.

In particolare, l'Istante intende offrire, unitamente alla “*messa a disposizione dei luoghi*”, i seguenti servizi aggiuntivi “obbligatori” [come elencati alla lettera A) dell'istanza]:

- assistenza nella fase di progettazione, organizzazione e realizzazione dell'evento a mezzo proprio personale;
- presidio dell'ingresso al compendio immobiliare;
- climatizzazione, assistenza e conduzione impianti degli spazi nei giorni di manifestazione;

- illuminazione generale; pulizie generali; presidio toilette nei giorni di manifestazione;
- smaltimento rifiuti.

Tali servizi costituiranno parte integrante del contratto di messa a disposizione dei luoghi e il relativo corrispettivo sarà incluso indistintamente nel prezzo complessivo del contratto.

Inoltre, l'Istante intende offrire ulteriori servizi aggiuntivi - solo a richiesta del cliente - sempre correlati alla "*messa a disposizione dei luoghi*", quali a titolo esemplificativo i seguenti [come elencati alla lettera B) dell'istanza]:

- fornitura di arredi, posa di moquette in tutte le aree, servizi di audio e video, addobbi floreali, intrattenimento musicale, allacciamenti telefonici e linee dati, scenografie e servizi di ristorazione.

In relazione a tali servizi "aggiuntivi", il cliente è obbligato a servirsi esclusivamente di fornitori preliminarmente selezionati dall'Istante, tra i quali il cliente sarà libero di scegliere. In tale ipotesi, si realizzerà il seguente schema contrattuale:

- i servizi, verranno definiti e pattuiti mediante contratto separato rispetto a quello relativo alla "*messa a disposizione dei luoghi*" e "*saranno oggetto di separata fatturazione*" da parte dell'Associazione al cliente;

- il fornitore, soggetto passivo IVA residente nel territorio dello Stato, emetterà fattura nei confronti dell'Istante in relazione al servizio richiesto dal cliente;

- l'istante, a sua volta, "*emetterà fattura nei confronti del cliente, applicando a quest'ultimo una maggiorazione rispetto al corrispettivo richiesto dal fornitore del servizio*".

Ciò posto, l'istante chiede di conoscere il corretto trattamento, ai fini dell'IVA, applicabile ai servizi in oggetto che lo stesso intende offrire a committenti/clienti residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante, richiamando l'articolo 31-*bis*, paragrafo 3, lettera *e*), Regolamento dell'Unione Europea del 15 marzo 2011 n. 282, riguardante la messa a disposizione di *stand* e altri servizi correlati, ritiene che alla "*messa a disposizione dei luoghi*" e al pacchetto di servizi correlati, compresi nel corrispettivo unico pattuito (servizi di cui alla lettera A), se resi a committenti soggetti passivi, ai fini IVA, residenti in altri Paesi UE o extra-UE, si applichi il regime di non imponibilità ai fini IVA ai sensi dell'articolo 7-*ter*, del d.P.R. n. 633 del 1972, per mancanza del requisito della territorialità.

Il medesimo trattamento, secondo l'Istante, dovrebbe applicarsi anche ai servizi "aggiuntivi" su richiesta del committente (di cui alla lettera B), se resi ad un committente soggetto passivo ai fini IVA residente in altri paesi UE o extra-UE.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera *a*) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-*ter*, comma 1, prevede che "*si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato*".

In materia di territorialità dell'IVA relativamente ai servizi immobiliari, quindi, non trova applicazione la regola generale contenuta nell'articolo 7-*ter* del DPR n. 633 del 1972, secondo cui l'IVA è dovuta nel Paese in cui è stabilito il committente (rapporti "B2B") ovvero il prestatore (rapporti "B2C"), ma, ai fini

della tassazione, rileva il luogo in cui è situato l'immobile a prescindere dallo *status* del committente.

Nell'ambito della normativa comunitaria, il Regolamento UE n. 1042/2013 ha apportato una significativa integrazione al Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011, attraverso l'introduzione dell'articolo 31-*bis*, che contiene la definizione di "*Prestazioni di servizi relativi a beni immobili*" secondo cui si considerano servizi relativi ad un bene immobile quelli che presentano un "*nesso sufficientemente diretto con tali beni*" (comma 1).

Tale "nesso" si riscontra, in particolare, allorquando il bene immobile rappresenta un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale ed indispensabile per la sua prestazione ovvero quando il servizio è erogato o destinato all'immobile.

Con riferimento al requisito di accessorietà in tale ambito, la Commissione europea, nelle Note esplicative al citato Regolamento n. 1042/2013, detta un principio essenziale che riconosce l'applicazione della norma sui servizi relativi ai beni immobili anche alle prestazioni raggruppate. In particolare, la Commissione europea precisa che, al fine di stabilire se una data fattispecie costituisca più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre verificare se l'elemento predominante della stessa sia relativo o no a un bene immobile.

La Commissione europea, inoltre, chiarisce che i prestatori dei servizi relativi a beni immobili possono organizzare le modalità di erogazione degli stessi con metodi diversi, ammettendo l'inserimento di detti servizi in contratti complessi, secondo modalità e schemi contrattuali variegati.

Per la corretta qualificazione dell'accessorietà della prestazione, consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, ritiene che "*una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. In*

tale circostanza, il fatto che un prezzo unico sia fatturato non riveste un'importanza decisiva" (C-349/96; C-502/09; C- 349/96; C-111/05; C-497/05).

Sul piano interno, l'articolo 12, primo comma, del d.P.R. 633 del 1972 specifica che le prestazioni accessorie ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti tra le parti dell'operazione principale. Inoltre, in base alla medesima norma, *"Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile"*.

Come chiarito dalla risoluzione n. 216 /E del 4 luglio 2002, affinché una operazione possa definirsi accessoria è, necessario che:

- vi sia un'operazione principale, cui collegarsi, al fine di integrarla, completarla o renderla possibile;
- avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale;
- venga effettuata direttamente dal cedente o prestatore della operazione principale, ovvero da altri soggetti, ma per suo conto ed a sue spese.

Nel caso di specie, l'Associazione istante mette a disposizione, dietro corrispettivo, un compendio immobiliare o parte di esso, unitamente ad una serie di servizi correlati alla fruizione dell'immobile, di cui:

- alcuni sono "obbligatori" ed inclusi nel contratto di concessione in uso dell'immobile, senza distinzione di corrispettivo;
- altri sono "a richiesta" specifica del committente ed oggetto di un separato contratto che collegato al primo.

Più precisamente, dalla bozza di contratto (pag. 1) prodotta in sede di documentazione integrativa, si evince che l'Associazione *"si impegna a fornire al Cliente i servizi obbligatori oltre a quelli che verranno determinati in un separato contratto (...) unitamente alla necessaria messa a disposizione degli spazi indicati"*.

Sulla base di quanto rappresentato, dunque, si ritiene che l'istante ponga in essere una prestazione principale, costituita dalla messa a disposizione di

immobili e una serie di servizi “accessori” a detta prestazione principale come risulta dalle previsioni contrattuali sopra richiamate in quanto:

- la centralità della prestazione di “*messa a disposizione dei luoghi*” (indicata nella bozza di contratto come “*necessaria*”) è coerente con la finalità dell’ente tenuto per Statuto alla promozione e valorizzazione del Territorio;

-stante la “*necessaria*” messa a disposizione dei luoghi, l’interpellante non può prestare detti servizi al di fuori di un rapporto contrattuale che non abbia ad oggetto anche la concessione in uso dell’immobile;

-i servizi di cui alla lettera A) dell’istanza hanno carattere ausiliario alla prestazione principale, essendo strettamente collegati all’immobile e, infatti, inclusi nella messa a disposizione dello stesso;

- i servizi di cui alla lettera B), hanno la finalità di rendere la prestazione principale rispondente alle esigenze ed alle richieste specifiche del committente. D’altra parte, quest’ultimo se fosse interessato esclusivamente a detti servizi, potrebbe ottenerli direttamente dai prestatori al di fuori del contesto del Compendio immobiliare gestito dall’istante.

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene che i predetti servizi [sia quelli “obbligatori” di cui alla lettera A) che “aggiuntivi” di cui alla lettera B)] non possono essere ricompresi nella nozione di “*servizi generici*” di cui all’art. 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 in quanto riferibili alla prestazione “principale” di messa a disposizione in uso del compendio o parti di esso e, pertanto, ad essa “accessori”.

Ne consegue che, ai fini del trattamento IVA, le prestazioni di servizi in oggetto sono territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell’articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), applicabile in combinato disposto con l’articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente