

# Territorialità dei servizi relativi a beni immobili nella normativa italiana



**Sara Montalbetti**

Dottore Commercialista presso  
Maisto e Associati in Milano

## Profili di criticità per le prestazioni relative ad impianti industriali

### 1. Introduzione

Ormai da qualche anno è entrata in vigore in tutta l'UE la riforma delle regole di territorialità per le prestazioni di servizi introdotta in materia di IVA dalla Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008[1]. Come noto, a seguito di tale riforma è stata introdotta una nuova regola generale[2] di territorialità, in base alla quale le prestazioni di servizi assumono rilevanza:

- nel luogo in cui è stabilito il committente, per le prestazioni fornite a soggetti passivi d'imposta (comunemente definite "Business to Business" o "B2B"), in base al cosiddetto "principio di destinazione";
- nel luogo in cui è stabilito il fornitore, per le prestazioni fornite a committenti che non sono soggetti passivi d'imposta (comunemente definite "Business to Consumer" o "B2C"), in base al cosiddetto "principio di origine".

La nuova regola generale ha come obiettivo quello di rendere applicabile l'imposta nel luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio. In pratica le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando sono rese a:

- committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- committenti non soggetti passivi ma soltanto nell'ipotesi in cui le prestazioni siano rese da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

Tale regola si applica, in via generale, per tutte le prestazioni di servizi (definite, più comunemente, prestazioni "generiche") diverse da quelle per le quali sono previste regole specifiche (definite, più comunemente, prestazioni "specifiche"). In tale ultima categoria rientrano i servizi relativi a beni immobili.

### 2. La territorialità delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili

La territorialità delle prestazioni di servizi relativi a beni immo-

bili prescinde dalla qualificazione soggettiva del committente. Infatti, viene attribuita esclusiva rilevanza al luogo in cui si trova l'immobile. Più in particolare, l'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633 – che ripropone, nella sostanza[3], un principio che era già stato accolto nella previgente disciplina[4] – prevede che si considerano effettuate in Italia "[...] 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"[5].

Da un confronto con la disposizione previgente appare utile evidenziare che sono state aggiunte due fattispecie che – ancorché fossero comunque anche già in passato riconducibili alla medesima regola – non erano richiamate nella versione originaria della norma.

La prima fattispecie riguarda 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". Rientrano quindi nella regola in commento le prestazioni del settore alberghiero e, più in generale, dell'ospitalità. Sono pertanto rilevanti ai fini IVA in Italia le prestazioni relative alle strutture alberghiere ubicate in Italia. Restano invece irrilevanti quelle relative a strutture ricettive ubicate all'estero (sia all'interno che all'esterno dell'UE).

La seconda fattispecie riguarda la "concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili". Rientrano pertanto nel campo di applicazione della disposizione le prestazioni che comportano l'attribuzione al committente, da parte del prestatore, di diritti di utilizzazione dell'immobile (quali locazione, sub-locazione, concessione e sub-concessione). Non sono invece riconducibili all'ambito applicativo della disposizione la costituzione e il trasferimento di diritti reali di godimento su beni immobili (come, ad esempio, il diritto di usufrutto)[6].

La disposizione in commento comprende altresì le "perizie" relative a beni immobili, nonché le "prestazioni inerenti alla prepa-

razione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari". Tra queste ultime, vi sono, in particolare, le prestazioni rese da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile, alla progettazione degli interni e degli arredamenti.

La medesima regola non si applica per le prestazioni di servizi di consulenza che non siano afferenti alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché le stesse siano riferite ad un immobile specificamente individuato. Ad esempio, la disposizione in commento non si rende applicabile per:

- le prestazioni rese da un avvocato per la predisposizione dell'atto di vendita di un immobile;
- i servizi di un consulente fiscale relativi alla valutazione dei profili tributari di una determinata transazione immobiliare.

Infatti, i predetti servizi assumono rilevanza ai fini IVA in Italia in base alla regola generale di territorialità sopra già indicata e quindi nel luogo in cui è stabilito il committente, per le prestazioni "Business to Business", o nel luogo in cui è stabilito il fornitore, per le prestazioni "Business to Consumer" (ad eccezione di alcune fattispecie specifiche, per le quali l'imposta non è comunque dovuta).

Rientrano inoltre nel perimetro di applicazione della disposizione in commento le prestazioni di agenzia e, più in generale, tutte le prestazioni di intermediazione relative alla cessione di immobili, ivi inclusa la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sugli stessi e alla concessione di diritti di utilizzazione degli stessi (locazione e sub-locazione, concessione e sub-concessione).



Non sono invece ricomprese nell'ambito applicativo della disposizione le intermediazioni, rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti, relative alla prenotazione[7] di servizi alberghieri[8].

Occorre considerare infine che, secondo l'Amministrazione finanziaria italiana[9], la norma di cui si discute dovrebbe essere

interpretata in maniera restrittiva (in quanto avrebbe natura derogatoria rispetto alla regola generale). Tale conclusione non appare tuttavia condivisibile in quanto non risulta conforme ai principi interpretativi costantemente affermati dalla Corte di giustizia[10].

### 3.

#### **La nozione di beni immobili e le caratteristiche dei servizi**

Per verificare la concreta applicabilità della regola di territorialità in commento, occorre innanzitutto delimitare il perimetro della nozione di beni immobili. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE[11], i beni immobili si caratterizzano in quanto sono "collegati ad una porzione determinata della superficie terrestre". Ciò nonostante, sono qualificabili come beni immobili anche le costruzioni che, ancorché non facilmente smontabili e spostabili, non sono tuttavia indissolubilmente incorporate al suolo.

L'Amministrazione finanziaria italiana ha precisato che devono essere considerati beni immobili i beni "fissati stabilmente al suolo"[12]. In tale contesto è stato, in particolare, specificato che si è in presenza di un bene immobile nelle seguenti ipotesi:

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

È stato altresì precisato che la verifica della sussistenza delle predette condizioni deve essere effettuata con riferimento al momento in cui il servizio viene reso.

L'Amministrazione finanziaria ha inoltre aggiunto che, per i beni situati in Italia, nelle more dell'emanazione da parte dell'UE di criteri generali atti a distinguere beni mobili da beni immobili, occorre avere riguardo all'eventuale accatastamento del bene, considerato che tale elemento di regola rappresenta un indice presuntivo della natura immobiliare del bene.

Un altro aspetto importante che deve essere verificato ai fini dell'applicazione della disposizione in esame – e sul quale l'Amministrazione finanziaria, nella Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, non ha purtroppo fornito indicazioni specifiche – riguarda la relazione che deve sussistere tra il bene immobile e i servizi resi.

Infatti, la regola di territorialità per i "servizi relativi a beni immobili" si rende applicabile soltanto se esiste un nesso "sufficientemente diretto" tra la prestazione resa ed il bene immobile. Secondo quanto affermato dalla Corte di giustizia, infatti, non si potrebbe far rientrare nella norma speciale "ogni prestazione di servizi che presenti un nesso anche minimo con un bene immobile, visto che i servizi che si riferiscono in una maniera o nell'altra a un bene immobile sono ben numerosi".

Sulla base del predetto principio, la Corte di giustizia ha ritenuto applicabile la regola specifica di territorialità in commento, in particolare, alle seguenti fattispecie:

- trasferimento di permessi di pesca[13];
- scambio di diritti in multiproprietà[14];
- vendita di diritti di godimento a tempo ripartito di alloggi situati in complessi residenziali a destinazione turistica (cosiddetto "timesharing")[15].

È stato invece escluso che possano essere ricondotte alla disposizione in questione le prestazioni di servizi consistenti nella progettazione e messa a disposizione temporanea, nonché, se necessario, nel trasporto e montaggio di uno stand fieristico o espositivo per clienti che presentano i loro prodotti o servizi in occasione di fiere o di esposizioni[16].

Per completezza merita infine segnalare che è attualmente pendente presso la Corte di giustizia la questione pregiudiziale proposta dalla Corte Amministrativa Suprema della Repubblica di Polonia in relazione alla territorialità dei servizi di deposito di merci[17].

A fini interpretativi non si può inoltre prescindere dal tenere in considerazione le *guidelines* che sono state elaborate dal Comitato IVA europeo[18], sulla scorta dei principi affermati nel tempo dalla giurisprudenza della Corte di giustizia. Per quanto riguarda la nozione di beni immobili il Comitato IVA ha affermato che sono qualificabili come tali i seguenti elementi:

- ogni specifica parte della terra, sopra o sotto la sua superficie, sulla quale può essere creato un diritto di proprietà o possesso;
- ogni edificio o costruzione fissa al o nel suolo sopra o sotto il livello del mare che non può essere facilmente smantellato o rimosso;
- ogni oggetto facente parte integrale di un edificio o di una costruzione senza il quale l'edificio o la costruzione risulta incompleto, come porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
- ogni elemento, attrezzatura o macchinario permanentemente installato in un edificio o in una costruzione che non può essere rimosso senza distruggere o alterare l'edificio o la costruzione stessi.

Inoltre, il Comitato IVA ha precisato che i servizi devono ritenersi caratterizzati da un "nesso sufficientemente diretto" con un immobile nei seguenti casi:

- quando sono generati da un bene immobile e tale bene costituisce un elemento costitutivo del servizio ed è centrale ed essenziale per i servizi resi;
- quando sono forniti a, o sono diretti verso, un bene immobile ed hanno ad oggetto l'alterazione giuridica o fisica di tale bene.

Il Comitato IVA ha, in particolare, ritenuto riconducibili alla nozione di "servizi relativi a beni immobili", tra le altre, le seguenti attività:

- costruzione di strutture permanenti sulla terra così come lavori di costruzione e demolizione realizzati su strutture permanenti quali sistemi di tubature per gas, acqua, fognature e simili;
- manutenzione, ripristino e riparazione di strutture perma-

nenti quali sistemi di tubature per gas, acqua, fognature e simili;

- installazione o assemblaggio di macchinari o attrezzature che, a seguito dell'installazione o del montaggio, si qualificano come beni immobili;
- manutenzione e riparazione, ispezione e supervisione di macchinari o attrezzature se tali macchinari o attrezzature si qualificano come beni immobili.

Le predette *guidelines* del Comitato IVA sono state recentemente recepite nella proposta di modifica del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011 (che contiene numerose disposizioni di natura interpretativa, soprattutto per quanto riguarda le regole che governano il principio di territorialità delle prestazioni di servizi) ed è quindi prevedibile che presto verranno codificate e di conseguenza diventeranno direttamente applicabili in tutti gli Stati membri[19].



#### 4. I profili di criticità per le attività relative ad impianti industriali

L'applicazione pratica della disposizione in commento presenta di frequente profili di criticità. Ciò accade, ad esempio, nell'ambito delle attività relative ad impianti industriali.

In tali circostanze, come già precisato, per verificare se i servizi assumono o meno rilevanza ai fini IVA in Italia, è necessario accertare innanzitutto se l'impianto al quale si riferiscono le attività svolte sia qualificabile come bene mobile o immobile. Nel caso in cui l'impianto sia qualificabile come bene immobile occorre altresì verificare se esista un nesso "sufficientemente diretto" tra il servizio reso e il bene immobile.

I principi interpretativi delineati nel paragrafo precedente portano a concludere che anche le attività relative ad impianti e macchinari industriali, al ricorrere di determinate circostanze, possono ricadere nel campo di applicazione della disposizione in commento. In relazione a tale aspetto è stato, ad esempio, recentemente affermato che un impianto industriale può essere qualificato come bene immobile se le caratteristiche dimensionali e costruttive dello stesso sono tali da renderlo "ancorato al suolo"[20]. Ad esempio, potrebbero rientrare in tale fattispecie gli impianti incorporati in edifici per il tramite di opere in muratura o ancorati mediante specifici meccanismi (come bullonature o telai di base). Una tale conclusione potrebbe tuttavia essere considerata corretta soltanto a condizione che l'eventuale separazione dell'impianto (per rimozione o spostamento) sia tale da compromettere la funzionalità dello stesso o generare rilevanti costi e/o difficoltà tecniche.

In base a tale interpretazione sarebbero soggette ad IVA italiana le prestazioni rese con riferimento ad impianti industriali ubicati in Italia. In concreto, ad esempio, potrebbero essere qualificate come prestazioni di servizi relativi a beni immobili:

- ♦ i servizi di ingegneria;
- ♦ le attività di costruzione e quelle ad essa connesse;
- ♦ i servizi di supervisione e di controllo delle varie fasi in cui si sviluppa la costruzione degli impianti;
- ♦ le attività di installazione;
- ♦ le prove ed i collaudi;
- ♦ le attività di manutenzione e riparazione;
- ♦ le attività di assistenza tecnica periodica;
- ♦ le attività relative allo smantellamento, alla bonifica e alla messa in sicurezza.

Le medesime conclusioni potrebbero rendersi applicabili anche nell'ipotesi in cui i servizi resi (ad esempio, le prestazioni di manutenzione o le attività di prova e collaudo) non abbiano ad oggetto interi impianti, ma soltanto alcune loro componenti specificamente individuate o singoli macchinari ad essi collegati. In tale fattispecie, si ritiene che assuma rilievo decisivo la valutazione della strumentalità del ruolo della singola componente rispetto alla funzionalità complessiva dell'impianto di cui essa fa parte[21].

Esulano invece dalla qualifica di servizi relativi a beni immobili le attività di sorveglianza e, più in generale, i servizi di sicurezza, le attività gestionali di carattere amministrativo e contabile, le attività di intermediazione connesse alla conclusione di contratti di appalto per la realizzazione degli impianti. Tali attività sono qualificabili come servizi "generici" e quindi assumono rilevanza ai fini IVA in base alla regola generale (ossia nel luogo in cui è stabilito il committente, essendo prestazioni "Business to Business").

Ciò detto, occorre altresì osservare che, da una lettura approfondita e da un confronto tra i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria italiana e le *guidelines* del Comitato IVA, sembrano rilevabili alcune sfumature interpretative che in alcuni casi potrebbero essere scriminanti. Infatti, in base alla prassi nazionale, sembrerebbe necessario verificare se sia possibile separare l'elemento interessato dai lavori (l'attrezzatura o l'impianto) dal bene immobile senza alterarne la funzionalità e se per poter riutilizzare tale elemento in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento. Dalle *guidelines* fornite dal Comitato IVA è invece chiaro che, da un lato, devono essere qualificati come beni immobili quei macchinari e quelle attrezzature che, a seguito dell'installazione e del montaggio, si qualificano come beni immobili e, quindi, divengono parte integrante della costruzione in cui sono incorporati. Dall'altro, tuttavia, viene precisato che ha natura immobiliare ogni elemento, attrezzatura o macchinario permanentemente installato in un edificio o in una costruzione che non può essere rimosso senza distruggere o alterare l'edificio o la costruzione stessi. Non sembrerebbe quindi sufficiente che venga alterata la funzionalità dell'attrezzatura o del macchinario rimosso.

Si deve inoltre ritenere che le attrezzature e i macchinari possano costituire semplici componenti dell'impianto (per le quali non sarebbe possibile escludere la natura immobiliare) nel caso in cui, a seguito della loro installazione o montaggio, tali elementi perdano la loro individualità (ciò potrebbe avvenire, a mero titolo esemplificativo, per cavi, tubature e condutture, impianti elettrici, schede elettroniche, forni, silos ed altri elementi indissolubilmente incorporati in un terreno o in un fabbricato).

Un'ultima osservazione riguarda la possibilità di identificare – sul piano interpretativo – i beni immobili in base alla legislazione civilistica e alla giurisprudenza nazionale. In relazione a tale aspetto occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte di giustizia, quando si è in presenza di una "nozione di diritto comunitario" occorre attribuire a tale nozione una interpretazione uniforme e si deve prescindere dalle eventuali divergenze esistenti tra le diverse legislazioni civilistiche nazionali[22]. Tali regole sono indubbiamente applicabili anche per la verifica del presupposto territoriale. Infatti, anche le regole di territorialità devono essere interpretate in modo armonizzato e secondo criteri oggettivi, per evitare conflitti di competenza tra gli Stati membri nonché per limitare i fenomeni di doppia o di non imposizione. Ne deriva che, nel caso in cui sia necessario verificare l'applicabilità della regola di cui si discute ad una fattispecie concreta, non sarebbe corretto limitare l'analisi valutando semplicemente se il bene al quale si riferiscono le prestazioni sia qualificato come bene immobile nella giurisdizione dello Stato membro in cui lo stesso è ubicato. Occorre invece tenere in considerazione anche i diversi criteri ermeneutici elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e dal Comitato IVA, sopra delineati.



## 5. Conclusioni

La disamina svolta nei precedenti paragrafi porta a concludere che, nel caso in cui vengano eseguite attività relative ad impianti industriali, al fine di valutare se tali attività assumano rilevanza per l'applicazione dell'IVA nel luogo in cui i medesimi impianti sono ubicati, occorre prestare particolare attenzione alla tipologia delle prestazioni rese e alla natura dei beni ai quali le prestazioni si riferiscono. Tale analisi non sempre è facilmente percorribile. Nei casi più complessi può rivelarsi opportuno far redigere relazioni tecniche per descrivere le attività svolte e le caratteristiche peculiari dei singoli impianti[23]. Potrebbe altresì essere conveniente richiedere una perizia tecnica ad un



terzo esperto nel settore. Tali soluzioni, nelle ipotesi caratterizzate da maggiore incertezza e complessità, possono rivelarsi utili per delinearle in modo più preciso e dettagliato la fattispecie concreta e per fornire un valido fondamento all'analisi svolta per finalità tributarie.

**[1]** La Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, che ha modificato la Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (cosiddetta Direttiva IVA "Recast"), è stata recepita in Italia con il D.Lgs. dell'11 febbraio 2010, n. 18.

**[2]** Cfr. articolo 7-ter, primo comma del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633.

**[3]** L'elencazione contenuta nella norma ha natura esemplificativa e non esaustiva. Sul punto l'Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011) ha confermato che alla nuova norma deve essere attribuita "portata ricognitiva".

**[4]** Cfr. articolo 7, quarto comma, lettera a del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, in vigore fino al 31 dicembre 2009, il quale si riferiva alle "prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari". Tale disposizione aveva recepito in Italia l'articolo 45 della Direttiva n. 2006/112/CE (e prima ancora l'articolo 9, secondo comma, lettera a della cosiddetta Sesta Direttiva), che si riferiva alle "prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di agenti immobiliari e di periti, nonché le prestazioni intese a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza".

**[5]** Tale disposizione sostanzialmente riproduce quanto previsto dall'articolo 47 della Direttiva n. 2006/112/CE, il quale stabilisce che "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".

**[6]** Tale fattispecie, a determinate condizioni, è compresa tra le cessioni di beni. Infatti, l'articolo 2, primo comma del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633 include nella nozione di cessioni di beni la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

**[7]** Sul punto si veda anche la Risoluzione n. 48/E del 1. giugno 2010.

**[8]** Per le intermediazioni relative a servizi alberghieri rese in nome e per conto del cliente a soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la regola generale prevista per le prestazioni "Business to Business", in base a quanto previsto dall'articolo 31 del Regolamento n. 282/2011 del 15 marzo 2011. Tali prestazioni sono quindi rilevanti ai fini impositivi in Italia solo se rese a un committente stabilito nel territorio dello Stato. Diversamente, ove tali prestazioni siano rese (in nome e per conto del cliente) a committenti non soggetti passivi d'imposta, trova applicazione una regola di terri-

torialità specifica (prevista dall'articolo 7-sexies, primo comma, lettera a del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633) in base alla quale rileva il luogo in cui è effettuata la prestazione alberghiera oggetto dell'intermediazione. Di fatto quindi, in tale ultima ipotesi, le prestazioni di intermediazione sono rilevanti in Italia se la struttura ricettiva è situata nel territorio dello Stato.

**[9]** Cfr. Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011.

**[10]** Cfr. *ex multis* sentenza del 7 settembre 2006 relativa alla causa C-166/05 "Heger" disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005CJ0166:IT:HTML> [23.04.2013].

**[11]** Cfr. sentenza sopra citata relativa alla causa "Heger".

**[12]** Cfr. Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011.

**[13]** Cfr. sentenza sopra citata relativa alla causa "Heger". In tale caso si deve ricordare che la Corte non ha accolto le argomentazioni dell'avvocato generale Eleanor Sharpston che invece aveva escluso la riconducibilità della vendita dei permessi di pesca alla regola di territorialità di cui si discute considerato che in tale fattispecie le prestazioni erano rese "per mezzo" dell'immobile e non a diretto beneficio dello stesso.

**[14]** Cfr. sentenza del 3 settembre 2009, relativa alla causa C-37/08, "RCI Europe" disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008CJ0037:IT:HTML> [23.04.2013].

**[15]** Cfr. sentenza del 16 dicembre 2010, relativa alla causa C-270/09, "MacDonald Resorts" disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CJ0270:IT:HTML> [23.04.2013].

**[16]** Cfr. sentenza del 27 ottobre 2011, relativa alla causa C-530/09, "Inter-Mark Group" disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CJ0530:IT:HTML> [23.04.2013].

**[17]** Cfr. domanda di pronuncia pregiudiziale del 30 marzo 2012, relativa alla causa C-155/12, "RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o." disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:184:0003:0004:IT:PDF> [23.04.2013]. In relazione a tale causa – per la quale la Corte di giustizia non si è ancora pronunciata – nelle conclusioni dell'avvocato generale Juliane Kokott del 31 gennaio 2013 (disponibili sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62012CC0155:IT:HTML> [23.04.2013]) è stato precisato che:

- 1) l'applicazione dell'articolo 47 della Direttiva n. 2006/112/CE presuppone che la prestazione di servizi abbia ad oggetto l'utilizzo di un bene immobile determinato, l'esecuzione di lavori sullo stesso o la sua valutazione, o che essa sia espressamente menzionata nella disposizione in questione;
- 2) l'applicazione di servizi complesse nel settore

#### Elenco delle fonti fotografiche:

[http://www.fiscooggi.it/files/imagecache/img\\_major\\_story/immagini\\_articoli/u26/affitta-casa.jpg](http://www.fiscooggi.it/files/imagecache/img_major_story/immagini_articoli/u26/affitta-casa.jpg) [23.04.2013]

<http://www.consumatorenews.com/wp-content/uploads/2013/02/ca-pannoni-industriali.jpg> [23.04.2013]

[http://www.bi-elettrica.it/wp-content/gallery/impianti-industriali/impianti\\_industriali.jpg](http://www.bi-elettrica.it/wp-content/gallery/impianti-industriali/impianti_industriali.jpg) [23.04.2013]

dello stoccaggio di merci sono conformi a tali requisiti solo se la custodia delle merci configura l'elemento principale di una prestazione di servizi unitaria ed è collegata ad un diritto d'uso di un determinato bene immobile o di una determinata parte di un bene immobile.

Sul tema si osserva che l'Amministrazione finanziaria italiana (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 21 giugno 2011) ha confermato che i servizi relativi al deposito di beni si qualificano come servizi "generici" e non come "servizi relativi a beni immobili". Tuttavia, la tematica relativa alla territorialità di tali servizi è oggetto di ampio dibattito in quanto sono state rilevate interpretazioni difformi da parte delle Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati membri dell'UE e tale difformità genera notevoli difficoltà pratiche ed è idonea a creare fenomeni di doppia imposizione o di non imposizione.

**[18]** Il Comitato IVA europeo (articolo 398 della Direttiva n. 2006/112/CE) è un organo consultivo che non ha funzioni legislative. Esso fornisce indicazioni – non vincolanti – per favorire l'interpretazione uniforme della disciplina IVA comunitaria. In particolare, per quanto riguarda l'argomento di cui si discute ci si riferisce alle conclusioni del 93. meeting del Comitato IVA del 1. luglio 2011 (doc. taxud.c.1(2012)400557 – 707), la cui sintesi è riportata nel documento denominato GUIDELINES RESULTING FROM MEETINGS OF THE VAT COMMITTEE, disponibile sul sito: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/2012\\_guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf) [23.04.2013]. Si precisa che il predetto documento è disponibile soltanto nella versione in inglese. La traduzione (non ufficiale) in italiano è stata eseguita dalla scrivente per finalità divulgative.

**[19]** Cfr. articolo 31-bis della proposta COM (2012) 763 del 18 dicembre 2012, disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0763:FIN:IT:PDF> [23.04.2013].

**[20]** Cfr. Approfondimento Assonime n. 1 del 14 gennaio 2013, nel quale vengono opportunamente ricostruite le tesi della prassi e della giurisprudenza comunitaria e nazionale.

**[21]** Cfr. Approfondimento Assonime citato, nel quale è stato precisato che si rende necessario valutare, in pratica, se l'impianto – nell'ipotesi in cui venga privato della componente che forma oggetto d'intervento – perda, o veda diminuita, la propria funzione economico-produttiva.

**[22]** Cfr. sentenza del 4 ottobre 2001, relativa alla causa C-326/99, "Stichting Goed Wonen" disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61999CJ0326:IT:HTML> [23.04.2013].

**[23]** Spesso non è sufficiente considerare in che modo vengono classificati gli impianti ai fini civili per la redazione del bilancio.