

Risposta n. 47

OGGETTO: *Definizione di bene immobile nell'ambito del Regolamento di esecuzione UE del 7 ottobre 2013, n. 1042 - Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'interpellante è una struttura di cooperazione transfrontaliera con personalità e capacità giuridica fra i territori x e y, sottoposto alla legislazione italiana applicabile alle organizzazioni di diritto pubblico.

Il Gruppo è istituito ai sensi dei regolamenti (CE) n. 1082/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2006, nonché ai sensi della legge della Repubblica Italiana del 7 luglio 2009 n. 88 e del Regolamento della Repubblica di y, ed è iscritto in apposito Registro presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri del Governo Italiano - Dipartimento per gli Affari regionali.

Compito principale dell'interpellante è l'implementazione dei programmi di cooperazione territoriale e dei progetti cofinanziati dall'Unione europea e da altri meccanismi finanziari.

A tal fine, in data 3 maggio 2017, l'Interpellante ha firmato con l'Autorità di Gestione del Programma di Cooperazione territoriale xxx, il Contratto di

Concessione di Finanziamento in qualità di beneficiario unico per l'attuazione dei progetti di “*Investimento Territoriale Integrato*” (di seguito “ITI”).

In base all'articolo 2, comma 3 del predetto Contratto è disposta la concessione del finanziamento del progetto denominato ALFA e del progetto BETA, per un importo complessivo di Euro xxx.

Secondo quanto rappresentato, il progetto ALFA prevede la realizzazione di opere infrastrutturali sia in territorio italiano che xxx, quali:

- costruzione di un ponte ciclabile sul fiume xxx e pista ciclabile presso xxx nel Comune di xxx;
- realizzazione di un'area ricreativa presso xxx nel Comune di xxx con parcheggio attrezzato per *camper*;
- realizzazione di un percorso ciclabile lungo il confine xxx (parte delle opere in territorio italiano e parte in territorio xxx);
- manutenzione ordinaria e straordinaria di edifici siti in Italia ed in xxx;
- restauro di edifici siti in Italia e in xxx.

L'interpellante quale beneficiario unico per l'attuazione dei progetti dell'ITI, è l'amministrazione aggiudicatrice degli appalti per l'esecuzione dei predetti lavori da realizzarsi in parte anche Italia. A seguito delle procedure di gara di appalto effettuate in base alla normativa xxx, l'istante dichiara che stipulerà le seguenti tipologie di contratti:

1. direzione lavori e coordinamento sicurezza di opere da realizzarsi interamente in xxx;
2. lavori di realizzazione di infrastrutture da realizzarsi interamente in xxx;
3. direzione lavori e coordinamento sicurezza di opere da realizzarsi parte in xxx e parte in Italia;
4. lavori di realizzazione di infrastrutture da realizzarsi parte in xxx e parte in Italia.

Ciò posto, l'istante chiede di precisare quale sia il corretto trattamento fiscale, ai fini Iva, applicabile alle descritte prestazioni di servizi relative alle

opere del Progetto ITI (quali un ponte ciclabile, piste ciclabili e un'area ricreativa con parcheggio attrezzato per camper e gli impianti idrici, fognari ed elettrici ad essa pertinenti) e, in particolare, se “*gli stessi possano essere considerati "beni immobili"*”.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che le opere infrastrutturali da realizzare nell'ambito dei Progetti ITI si riferiscano a beni che “*rientrano nel concetto di beni immobili*”. Di conseguenza, trattandosi di prestazioni di servizi relative a beni immobili, in deroga al criterio generale della rilevanza Iva nel Paese del committente e richiamando le disposizioni contenute nell'art. 7-*quater* del d.P.R. 633 del 1972, si applica l'Iva del luogo ove è situato il bene immobile.

L'istante ritiene, pertanto, corretto adottare il seguente comportamento:

- al servizio di direzione lavori, coordinamento sicurezza delle opere e lavori di realizzazione delle infrastrutture da realizzarsi interamente in xxx, applicare l'Iva in base alla normativa xxx relativamente;
- al servizio di direzione lavori, coordinamento sicurezza e lavori di realizzazione delle infrastrutture da realizzarsi sia in xxx che in Italia, si applica l'Iva xxx per la parte di opere realizzata in xxx e l'Iva italiana per le parte realizzata in Italia, previa predisposizione di computi di progetto separati ed una contabilità lavori separata.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Agli effetti dell'Iva, sotto il profilo della territorialità, in deroga alla regola generale prevista per i servizi “*generici*” dall'art. 7-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (tassazione nel Paese in cui è stabilito il committente), ai sensi dell'art. 7-*quater*, comma 1, lett. *a*), del medesimo decreto, i servizi relativi agli immobili sono tassati nel luogo ove detti beni sono situati, indipendentemente dal luogo di stabilimento del prestatore o del destinatario di tali servizi.

Analogamente al disposto dell'articolo 7-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972 citato, l'articolo 47 della Direttiva del 28 novembre 2006, n. 112 - prevede 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”*.

La natura delle prestazioni menzionate deve essere valutata avendo riguardo ai criteri desumibili dalla normativa comunitaria in materia e, in particolare, dalle disposizioni - in vigore dal 1° gennaio 2017 - contenute nel Regolamento di esecuzione UE del 7 ottobre 2013, n. 1042, integrativo e modificativo del Regolamento del 15 marzo 2011, n. 282, concernenti la definizione di beni immobili e dei servizi relativi agli stessi.

Al riguardo, con l'introduzione dei nuovi artt. 13-*ter* e 31-*bis* nel Regolamento di esecuzione UE n. 282 del 2011, viene fornita una puntuale definizione del concetto di “bene immobile” e un'elencazione, a titolo esemplificativo e non esaustivo, dei servizi che si qualificano come relativi ad immobili e di quelli che invece non rientrano in tale categoria.

L'articolo 31-*bis* del Regolamento n. 282 del 2011 nel definire i servizi relativi ai beni immobili di cui all'art. 47 della citata Direttiva n. 112/2016, fa rientrare nella nozione soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni.

In tale contesto normativo si precisa altresì che il nesso richiesto sussiste qualora il bene costituisce parte essenziale e indispensabile della prestazione ovvero se il servizio viene erogato o destinato a un bene immobile.

In particolare, nell'ambito di applicazione del citato articolo 31-*bis*, rientrano le seguenti categorie di servizio:

- l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti, come previsto nella lettera *c*) del comma 2 dell'articolo 31-*bis*;
- 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, come previsto nella lettera *d*) del comma 2 dell'articolo 31-*bis*;
- lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili, come previsto nella lettera *l*) del comma 2 dell'articolo 31-*bis*.

Nelle Note esplicative della Commissione Europea relative al Regolamento di esecuzione n. 1042/2013 del Consiglio, al paragrafo 2.3.1, in merito alla definizione di servizi immobiliari contenuta nell'art. 31-*bis*, si sottolinea che per un'applicazione comune delle norme è opportuno evitare il ricorso ai concetti giuridici nazionali ai fini Iva al fine di evitare una doppia o mancata imposizione.

L'art. 13-*ter* del Regolamento n. 282 del 2011 nel definire i beni immobili dà rilievo all'aspetto della "fissità" stabile di tali beni al suolo, che deve concretamente tradursi nella difficoltà di rimozione o smontaggio degli stessi, se non alterandoli o distruggendoli.

In particolare, in base a tale disposizione, è considerato bene immobile: a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui è possibile costituire diritti di proprietà o di 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 rimovibile; 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. Le lettere a)

e b) si riferiscono a beni che non possono essere spostati agevolmente. Le lettere c) e d) riguardano beni che, pur potendo essere spostati sono, pur sempre strettamente connessi o integrati in un bene immobile, tanto che la loro rimozione renderebbe il fabbricato inidoneo all'uso per cui è costruito, alterandone le relative funzionalità.

Le Note esplicative della Commissione Europea relative al Regolamento n. 1042/2013 sopra richiamate, chiariscono (p. 2.2.2.1) che il termine “edificio” ha un significato ampio e comprende, oltre al fabbricato inteso come struttura con un tetto e dei muri (come una casa o una fabbrica), anche altre strutture (erette dall'uomo) che non si considerano generalmente come fabbricati.

Si precisa, inoltre, che gli edifici possono comprendere opere di ingegneria civile, quali strade, ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, nonché impianti industriali quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, ecc.

Nelle medesime Note esplicative (p. 2.3.1) si precisa che 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.

Nel caso di specie, l'istante riferisce che in qualità di soggetto pubblico unico incaricato dell'attuazione dei Progetti ITI, stipulerà specifici contratti di appalto – a seguito di espletamento di gara pubblica in xxx - per l'esecuzione delle seguenti prestazioni:

1. direzione lavori e coordinamento sicurezza di talune “opere” da realizzarsi interamente in xxx ed altre da realizzarsi parte in xxx e parte in Italia;
2. lavori di realizzazione di infrastrutture da realizzarsi interamente in xxx ed altre da realizzarsi parte in xxx e parte in Italia.

In particolare, sulla base di quanto rappresentato, trattasi delle seguente opere infrastrutturali:

1. costruzione di un ponte ciclabile sul fiume xxx e di una pista ciclabile presso xxx nel Comune di xxx;
2. realizzazione di un'area ricreativa presso xxx nel Comune di xxx con parcheggio attrezzato per *camper*;
3. realizzazione di un percorso ciclabile lungo il confine italo-xxx.

Ai fini del corretto inquadramento della questione prospettata, in data 11 settembre 2018, è stato chiesto all'istante di trasmettere gli schemi dei contratti (anche in bozza) di cui trattasi. A seguito di tale richiesta, in data 12 settembre 2018, l'Istante ha inviato esclusivamente la bozza del contratto di appalto per la realizzazione dell'area ricreativa con parcheggio attrezzato per *camper* in xxx a di cui al punto *sub 2*, rinviando per la restante documentazione espressamente richiesta a quanto in corso di pubblicazione sul sito del Ministero della xxx.

In base all'articolo 2 (Oggetto del contratto) della predetta bozza di contratto, la prestazione resa dall'appaltatore consiste "*nell'esecuzione degli interventi edili ed infrastrutturali ai fini della realizzazione delle opere infrastrutturali*". Tali interventi - si precisa nella stessa bozza - "*sono specificati [nel N.D.R.] capitolato tecnico dei lavori, nella documentazione di progetto e nella documentazione di gara*". Tale documentazione, posta in allegato alla bozza di contratto, non è stata prodotta dall'interpellante.

Stante la rappresentazione operata dall'istante anche a seguito di documentazione integrativa, qualora oggetto di appalto siano prestazioni di servizi relativi alla realizzazione, direzione e coordinamento della sicurezza delle predette opere "*infrastrutturali*", le stesse rientrano tra le prestazioni relative a beni immobili e, pertanto, sono da assoggettare ad Iva ai sensi della normativa sopra citata nel luogo in cui detti beni sono situati indipendentemente dal luogo di stabilimento del prestatore o del destinatario di tali servizi. In particolare, tenuto conto che l'istante non è titolare di partita Iva e che si tratta di operazioni passive sarà onere del fornitore adempiere correttamente agli obblighi di

fatturazione, versamento e dichiarazione in materia di Iva nel rispetto della normativa prevista dai predetti Stati membri.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente