

# TERRITORIALITA' DEI SERVIZI RELATIVI AGLI IMMOBILI

Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013



Gruppo di lavoro operazioni doganali  
e intracomunitarie





Gruppo di lavoro  
operazioni doganali e intracomunitarie

### *Autori e relatori*

*Dott. Carpaneto Stefano*

*Dott. Faroti Giovanni*

*Dott.ssa Fontanella Luisella*

*Dott. Peirola Marco*

*Dott. Ramazzotto Roberto*

*Dott. Rangoni Stefano*

*Dott. Terzuolo Umberto*

# SOMMARIO



## ***Dott. Ramazzotto Roberto***

- Introduzione

## ***Dott. Faroti Giovanni***

- Il criterio di territorialità dei servizi – il criterio di territorialità dei servizi immobiliari
- I problemi legati all'individuazione della nozione di bene immobile e all'individuazione del collegamento necessario per qualificare il servizio come relativo ad un bene immobile

## ***Dott. Rangoni Stefano***

- La nuova definizione di bene immobile
- Il collegamento tra la prestazione e il bene immobile

## ***Dott. Peirola Marco***

- Definizione di bene immobile, collegamento tra la prestazione e il bene immobile, servizi relativi e non relativi a beni immobili - Prassi amministrativa e comunitaria
- Qualificazione della prestazione di noleggio di attrezzature

## ***Dott. Terzuolo Umberto***

- Casistica

## ***Dott.ssa Fontanella Luisella***

- Il distacco transnazionale



# INTRODUZIONE

Il Regolamento UE n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013, modificando il precedente Regolamento UE 282/2011, ha fornito alcune precisazioni ed interpretazioni in merito alla territorialità dei servizi relativi ai beni immobili.

Dal 1° gennaio 2017 tali disposizioni interpretative sono divenute giuridicamente vincolanti.

In particolare, tali disposizioni favoriscono la classificazione della singola prestazione o tra quelle relative agli immobili o tra quelle definite “generiche”.

La classificazione in una o nell'altra categoria produce effetti rilevanti sia nei rapporti B2B che nei rapporti B2C.

Permane immutata la disciplina prevista nell'art. 7 quater, co.1, lett. a) del D.P.R. 633/72, per cui tali prestazioni si considerano effettuate nel luogo ove è situato l'immobile.



# IL CRITERIO DI TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI IL CRITERIO DI TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI IMMOBILIARI



L' articolo 47 della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che «Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile è il luogo in cui è situato il bene.»

Tra i servizi relativi ad un bene immobile elenca espressamente:

- *le prestazioni di periti e 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*
- *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,*

# IL CRITERIO DI TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI

## IL CRITERIO DI TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI IMMOBILIARI

L'articolo 7quater, c. 1 lett a) D.p.r. 633/1972 stabilisce, in deroga al criterio generale sulla territorialità iva dei servizi di cui all'articolo 7ter che si considerano effettuate nel territorio dello Stato «le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato»

Tra i servizi relativi ad un bene immobile elenca espressamente:

- *le perizie e 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.*



# I PROBLEMI LEGATI ALL'INDIVIDUAZIONE DELLA NOZIONE DI BENE IMMOBILE (ANTE REGOLAMENTO UE 1042/2013)



## Direttiva CEE 28/11/2006 n. 2006/112/CE – art. 12 (beni immobili)

*“...si considera «fabbricato» qualsiasi costruzione incorporata al suolo.”*

## **Agenzia Entrate - Circolare 29/07/2011 n. 37/E (beni immobili)**

Con riferimento alla definizione di fabbricato contenuta nell'art. 12 della Direttiva CEE 112/2006 l'Amministrazione Finanziaria italiana precisa che *“quando tali beni siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell'IVA quali beni immobili. [...] Ne consegue che, agli effetti della determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione, quando il bene mobile - nel momento in cui il servizio è eseguito - sia fissato stabilmente e non possa essere separato (a meno di alterarne la funzionalità o di antieconomici interventi di adattamento), non opererà il criterio base del committente, bensì la disposizione specifica prevista per i servizi relativi a beni immobili”.*



# I PROBLEMI LEGATI ALL'INDIVIDUAZIONE DELLA NOZIONE DI BENE IMMOBILE (ANTE REGOLAMENTO UE 1042/2013)

## **Sentenza Corte di Giustizia UE del 16/1/2003 – procedimento C-315/00 (beni immobili)**

*“Si deve ritenere che tali fabbricati, costituiti da costruzioni incorporate al suolo, costituiscano beni immobili. A tale proposito, è rilevante che le costruzioni non siano facilmente smontabili e rimuovibili, ma, contrariamente a quanto sostiene il governo tedesco, non è necessario che siano indissolubilmente incorporate al suolo.”*

## **Sentenza Corte di Giustizia UE del 7/9/2006 – procedimento C-166/05 (beni immobili)**

*“Quanto alla nozione di «bene immobile», occorre ricordare che una delle caratteristiche fondamentali di un tale bene è di essere collegato a una porzione determinata della superficie terrestre. La Corte ha già affermato in proposito che un terreno delimitato in modo permanente o addirittura sommerso dall'acqua può essere qualificato bene immobile (v., in tal senso, sentenza 3 marzo 2005, causa C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Racc. pag. I-1527, punto 34).”*

*“È per questo che solo le prestazioni di servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva. Un nesso del genere caratterizza, d'altronde, tutte le prestazioni di servizi elencate in tale disposizione.”*



# I PROBLEMI LEGATI ALL'INDIVIDUAZIONE DELLA NOZIONE DI BENE IMMOBILE (ANTE REGOLAMENTO UE 1042/2013)

## **Sentenza Corte di Giustizia UE del 27/6/2013 – procedimento C-155/12 (beni immobili)**

*“.....quanto alla nozione di «bene immobile», occorre ricordare che la Corte ha già statuito che una delle caratteristiche essenziali di un tale bene è di essere collegato a una porzione determinata del territorio dello Stato membro in cui è ubicato (v., in tal senso, sentenza Heger, cit., punto 20).”*

## **Agenzia Entrate - Circolare 23/06/2010 n. 38/E (beni immobili)**

*“A parere della scrivente, pertanto, si è in presenza di beni immobili quando non è possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità dello stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbono essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.”*

## **Agenzia Entrate - Circolare 29/07/2011 n. 37/E (beni immobili)**

*“...si è in presenza di beni immobili quando non sia 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 debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.”*



# I PROBLEMI LEGATI ALL'INDIVIDUAZIONE DELLA NOZIONE DI BENE IMMOBILE (ANTE REGOLAMENTO UE 1042/2013)

## **Ministero delle Finanze – Risoluzione 26/05/1998 n. 46/E (edifici e fabbricati come sotto categoria di beni immobili)**

*Per “edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”.*

**Agenzia Entrate** -(Circ. 14/E 27/3/2015) si è rifatta alla nozione di edificio contenuta nel D.LGS. 192/2005, ai sensi del quale viene definito edificio *“un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti.”*



I PROBLEMI LEGATI ALL'INDIVIDUAZIONE DEL COLLEGAMENTO NECESSARIO PER QUALIFICARE IL SERVIZIO COME RELATIVO AD UN BENE IMMOBILE (ANTE REGOLAMENTO UE 1042/2013)



**Agenzia Entrate - Circolare 29/07/2011 n. 37/E (servizi relativi ai beni immobili)**

*“Con riferimento ai servizi che possono o meno rientrare nella previsione derogatoria, merita rammentare che in ogni caso l'analisi deve essere effettuata alla luce delle indicazioni - più volte fornite dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea - circa il fatto che le disposizioni della direttiva che prevedono deroghe rispetto al principio generale devono essere interpretate in maniera restrittiva*

**Diritto di usufrutto - ESCLUSIONE**

*“...non rientra nell'ambito applicativo della disposizione [art. 7 quater c. 1 lett a) D.P.R. 633/1972] la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su immobili (quali, in via meramente esemplificativa, il diritto di usufrutto). In base all'articolo 2, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 tale fattispecie è infatti ricompresa tra le cessioni di beni, essendosi lo Stato italiano avvalso della facoltà accordata dall'articolo 15, n. 1) e n. 2), della direttiva 2006/112/CE*



## I PROBLEMI LEGATI ALL'INDIVIDUAZIONE DEL COLLEGAMENTO NECESSARIO PER QUALIFICARE IL SERVIZIO COME RELATIVO AD UN BENE IMMOBILE (ANTE REGOLAMENTO UE 1042/2013)

### Servizi di avvocato e tributarista - ESCLUSIONE

*Esulano dall'ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, i servizi di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato. In via esemplificativa, deve ritenersi esclusa dal criterio derogatorio in esame l'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita di un immobile o l'attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell'operazione*

### Prenotazioni di servizi alberghieri e intermediazioni - ESCLUSIONE

*..... qualora le intermediazioni relative a servizi alberghieri siano rese in nome e per conto del cliente a soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la regola generale dei rapporti B2B e le stesse sono rilevanti ai fini impositivi in Italia se rese a un committente nazionale e irrilevanti se rese a un committente comunitario o non comunitario."*



## I PROBLEMI LEGATI ALL'INDIVIDUAZIONE DEL COLLEGAMENTO NECESSARIO PER QUALIFICARE IL SERVIZIO COME RELATIVO AD UN BENE IMMOBILE (ANTE REGOLAMENTO UE 1042/2013)

### segue Prenotazioni di servizi alberghieri e intermediazioni - ESCLUSIONE

*Diversamente, ove tali prestazioni siano rese (in nome e per conto del cliente) a committenti non soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 7-sexies, lettera a), assumendo rilievo il luogo in cui è effettuata la prestazione alberghiera oggetto dell'intermediazione; le stesse sono pertanto rilevanti ai fini impositivi in Italia se la struttura ricettiva è situata in Italia e irrilevanti se la struttura ricettiva è situata in altro Stato (comunitario o non comunitario).*

### Prestazioni di architetti e ingegneri

*Tra le prestazioni rientranti nella previsione di cui all'art. 7 quater c. 1 lett a) rientrano quelle "inerenti alla preparazione 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 NUOVA DEFINIZIONE DI BENE IMMOBILE



Al fine di evitare (o ridurre) i conflitti di competenza sul luogo dell'operazione, collegati alla diversa interpretazione delle disposizioni normative, il regolamento del Consiglio (UE) n.1042 del 7 ottobre 2013 ha inserito nel regolamento n. 282/2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva IVA, i seguenti articoli:

- l'art. 13-ter recante la definizione di bene immobile agli effetti IVA,
- l'art 31-bis che definisce al (paragrafo 1) il collegamento tra la prestazione ed il bene immobile, e fornisce nei successivi paragrafi alcune esemplificazioni delle prestazioni che si considerano ovvero non considerano relative ai beni immobili,
- L'art 31-ter che qualifica la prestazione di messa a disposizione di attrezzature e personale.

## ART 13-TER DEL REG. N. 282/2011



Si considerano beni immobili:

- a) una parte specifica del suolo, in superficie e nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
- b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul o incorporato al suolo, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimovibile;
- c) qualsiasi elemento che sia stato installato e che 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.

## DISTINZIONE TRA FABBRICATI ED EDIFICI



Secondo il documento esplicativo della Commissione, il “Fabbricato” è una struttura eretta dall’uomo con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica. Il termine “Edificio” ha un significato più ampio e comprende altre strutture, erette dall’uomo, che non si considerano generalmente come fabbricati: ad esempio, opere di ingegneria civile, quali strade , ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici ecc..

Tali definizioni non coincidono perfettamente con quelle domestiche di cui alla Circ. dell’Agenzia delle Entrate n.14/E del 2015, richiamando prassi precedente, chiarisce infatti che per “Edificio e Fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che si disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”.

## COLLEGAMENTO SERVIZI - IMMOBILE EX ART 31-BIS



Il Par. 1) dell'art. 31-bis del Regolamento chiarisce, come precisato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che i servizi relativi agli immobili comprendono SOLO quelli che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni. Questo requisito sussiste per i servizi:

- a) derivati da un bene immobile, quali la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato, se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua presentazione;
- b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione delle caratteristiche fisiche o dello stato giuridico o del bene: in questo caso il bene immobile viene considerato come l'oggetto del servizio erogato (es. la riparazione di un fabbricato)

## ART. 31-TER



L'art 31-ter del regolamento, stabilisce che 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 solo 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, ma questa presunzione può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto.

L'art 31-ter costituisce punto di riferimento anche per rispondere al quesito circa la qualificazione della prestazione di servizi consistente nella messa a disposizione di personale per l'esecuzione di lavori su immobili.

## DEFINIZIONE DI BENE IMMOBILE (PRASSI AMMINISTRATIVA)



In seguito alla riforma dei principi generali che disciplinano la territorialità delle prestazioni di servizi è divenuto essenziale, in relazione alle prestazioni di servizi relativi a beni materiali, verificare se tali beni siano immobili ovvero mobili.

Anteriormente al 1° gennaio 2010, agli effetti della territorialità dell'Italia, non assumeva di fatto rilievo la distinzione tra le prestazioni relative a beni immobili e quelle relative a beni mobili.

Infatti, in forza delle disposizioni contenute nelle lett. a) e b) del quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. 633/1972, le prestazioni di servizi relative a un immobile si consideravano effettuate, come pure attualmente avviene, nel territorio dello Stato in cui era situato l'immobile medesimo, mentre le prestazioni di servizi relative a un bene mobile (ad esempio, un impianto riparato in loco, senza essere trasportato altrove) si consideravano in ogni caso effettuate nel luogo in cui erano materialmente eseguite.



## DEFINIZIONE DI BENE IMMOBILE (PRASSI AMMINISTRATIVA)

Nell'attuale contesto normativo, i servizi relativi a beni mobili resi a committenti soggetti passivi d'imposta si considerano effettuati nello Stato del committente - in carenza di una espressa previsione di deroga al criterio-base di territorialità - mentre i servizi relativi a immobili resi a tali soggetti **continuano a considerarsi effettuati nello Stato ove è situato l'immobile.**

Trattandosi di profili di territorialità dell'imposizione, nel procedere a tale distinzione dovrà aversi riguardo ai criteri operanti con riferimento all'IVA, quali risultanti dalla disciplina comunitaria come interpretata dalla Corte di giustizia.

Secondo i giudici comunitari, una delle caratteristiche fondamentali dei beni immobili è il collegamento ad una porzione determinata della superficie terrestre e, inoltre, costituiscono beni immobili anche le costruzioni che – pur se non facilmente smontabili e spostabili – non sono tuttavia indissolubilmente incorporate al suolo.

Particolare rilievo assume la disposizione contenuta nell'art. 12, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE che - con specifico riferimento all'acquisizione dello status di soggetto passivo IVA - stabilisce che "si considera «fabbricato» qualsiasi costruzione incorporata al suolo". Da ciò si ricava implicitamente che quando tali beni siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell'IVA quali beni immobili.



## DEFINIZIONE DI BENE IMMOBILE (PRASSI AMMINISTRATIVA)

### **Definizione di edificio e fabbricato (Circ. 14/E/2015 Reverse charge – Estensione a nuove fattispecie nel settore edile, energetico,.... )**

In assenza di una definizione, in ambito IVA, del concetto di edificio, la circolare n. 14/E/2015 considera utile il riferimento all'art. 2 del DLgs. 192/2005, secondo cui **l'edificio** è “un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”.

Definizione in linea con i chiarimenti già forniti dalla risoluzione 46/E/98, in cui è stato precisato che, per “edificio e fabbricato si intende **qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome**”.



## DEFINIZIONE DI BENE IMMOBILE (PRASSI AMMINISTRATIVA)

Il riferimento alla nozione di **edificio**, contenuto nella lett. a-ter) del comma 4 dell'art. 17 del D.P.R. 633/72 è limitato ai fabbricati e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

Più in particolare:

- la disposizione deve intendersi riferita sia ai fabbricati ad uso abitativo che a quelli strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché alle parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio);
- devono ricomprendersi, inoltre, nell'ambito applicativo della norma in commento anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale "F3" e le "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale "F4";
- non rientrano nella nozione di edificio e vanno, quindi, escluse dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lett. a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (es. piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, ecc.).



## DEFINIZIONE DI BENE IMMOBILE (NORMATIVA UE)



### NOZIONE DI BENE IMMOBILE (ART. 13-TER, REG. UE 282/2011)

Ai fini dell'applicazione della Direttiva IVA, si considerano beni immobili:

- a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile stabilire titolo e possesso;
- b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul o incorporato al suolo, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
- c) qualsiasi elemento che sia installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
- 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.



## NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE DEL 26 OTTOBRE 2015



| Norma    | Principali chiarimenti  |
|----------|---|
| lett. a) | I concetti di <b>“diritto di proprietà”</b> e <b>“possesso”</b> devono essere applicati dagli Stati membri con modalità comuni senza fare riferimento alle definizioni nazionali, per cui ciò che conta è il <b>potere di disposizione sostanziale del bene e non quello formale rappresentato dal titolo giuridico di proprietà</b> . I beni possono essere considerati beni immobili anche se al momento della valutazione non sono realmente di proprietà o in possesso di nessuno, essendo sufficiente che sia possibile costituire il titolo di proprietà o il possesso.   |
| lett. b) | <b>Il fabbricato</b> può essere definito come una struttura (eretta dall'uomo) con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica, mentre il termine <b>“edificio”</b> ha un significato più ampio e comprende altre strutture (erette dall'uomo) che non si considerano generalmente come fabbricati, come per esempio <b>le opere di ingegneria civile</b> , quali strade, ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, nonché <b>impianti industriali</b> quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, ecc.<br><br>Nella previsione in esame rientrano <b>anche i fabbricati e gli edifici incompleti e quelli in corso di costruzione</b> , vale a dire che 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. |

## NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE DEL 26 OTTOBRE 2015



| Norma          | Principali chiarimenti   |
|----------------|--|
| segue lett. b) | <p>Per valutare se il fabbricato/edificio <b>non sia agevolmente smontabile o rimovibile</b>, occorre considerare i seguenti criteri oggettivi:</p> <p>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.);</p> <p>il costo del servizio completo per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio a fronte del valore di ciò che è effettivamente smontato o spostato;</p> <p>il tempo necessario per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio;</p> <p>il fatto che smontando o spostando il fabbricato o l'edificio, tale fabbricato o edificio andrebbe distrutto ovvero il suo valore risulterebbe notevolmente ridotto.</p> <p><b>L'utilizzo previsto di un bene come sede permanente</b> 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.</p> |

## NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE DEL 26 OTTOBRE 2015



| Norma    | Principali chiarimenti   |
|----------|--|
| lett. c) | <p>Per essere considerati beni immobili, occorre verificare se, <b>in mancanza di tali elementi (cioè se dovessero essere rimossi)</b>, 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.</p> <p>Tuttavia, gli elementi, apparecchi o congegni – anche se fissati al fabbricato o all'edificio – <b>che non perdono la loro individualità o integrità strutturale</b> costituiscono semplici dotazioni in un fabbricato o edificio che mantiene la propria completezza anche in mancanza di tali elementi. Ciononostante, <b>tali elementi potrebbero essere considerati beni immobili se non possono essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio in cui sono installati.</b></p> <p>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 <b>inutilizzabile in mancanza di tale elemento</b>. 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.</p> <p>In definitiva, si considera che un elemento installato in un fabbricato o in un edificio formi <b>parte integrante del fabbricato o dell'edificio</b> quando contribuisce a rendere completo il fabbricato o l'edificio sulla base delle caratteristiche ad esso comunemente associate e della funzione ad esso assegnata.</p> |

## NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE DEL 26 OTTOBRE 2015



| Norma    | Principali chiarimenti   |
|----------|--|
| lett. d) | <p>L'espressione <b>“installato in modo permanente”</b> fa riferimento a elementi che sono installati per assolvere a uno scopo specifico in un fabbricato o in un edificio e che s'intende debbano durare o rimanere invariati.</p> <p>L'inciso <b>“in modo permanente”</b> potrebbe essere interpretato <b>in modo soggettivo</b>, 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. Sennonché, quando si tratta di elementi installati in fabbricati o in edifici destinati allo svolgimento di un'attività economica, <b>si dovrà di preferenza far riferimento a un criterio oggettivo</b> 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 <b>“permanente”</b> 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.</p> <p>Nella nozione di <b>“distruzione”</b> rientrano 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.</p> |

## NOTE ESPLICATIVE DELLA COMMISSIONE UE DEL 26 OTTOBRE 2015



| Norma          | Principali chiarimenti   |
|----------------|--|
| segue lett. d) | <p>L' <b>“alterazione”</b> è, invece, un cambiamento meno drastico e comporta comunemente <b>un cambiamento nel carattere o nella composizione</b>; 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 semplicemente tracce o segni a terra o sulle pareti (ad es., i fori dei tasselli) facili da nascondere o riparare.</p> <p>Per determinare se l'alterazione sia o no significativa, <b>potrebbe essere utile valutare gli sforzi, il tempo o i costi necessari per la riparazione del fabbricato o dell'edificio</b>. Può rappresentare un ulteriore indicatore anche valutare <b>se la rimozione dell'elemento possa causare un certo danno allo stesso elemento</b>, 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.</p> <p>Pertanto, ai fini dell'applicazione della previsione in esame, <b>il fissaggio dell'elemento al fabbricato o all'edificio</b> 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.</p> |

## COLLEGAMENTO TRA PRESTAZIONE E BENE



**NESSO SUFFICIENTEMENTE DIRETTO CON IL BENE IMMOBILE  
(ART. 31-BIS, PAR. 1, REG. UE 282/2011)**

Affinché si rientri nella deroga territoriale dell'art. 7-quater, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/72, corrispondente all'art. 47 della Direttiva 2006/112/CE, i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni.

Tale requisito si considera soddisfatto per i servizi:

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

NESSO SUFFICIENTEMENTE DIRETTO CON IL BENE IMMOBILE (ART. 31-BIS, PAR. 1, REG. UE 282/2011)



| Norma   | Criterio   |
|---|--|
| lett. a)  | I servizi relativi a beni immobili devono essere derivati da un bene immobile che sia un <b>elemento costitutivo del servizio e sia essenziale e indispensabile per la sua prestazione</b> . Non è possibile erogare tale servizio senza l'immobile ad esso collegato, il che comporta che il servizio debba essere erogato in relazione a <b>un bene immobile determinato</b> . L'esito del servizio deve trarre origine da quel bene immobile. In altri termini, il servizio deriva da un bene immobile <b>quando viene fatto uso dell'immobile per effettuare il servizio</b> , purché tale immobile costituisca <b>l'elemento centrale ed indispensabile della prestazione</b> .   |
| lett. b)  | Si considera che presentino un nesso sufficientemente diretto con il bene immobile i servizi erogati o destinati a un bene immobile aventi per oggetto <b>l'alterazione fisica o giuridica di tale bene</b> . In altri termini, è necessario che i servizi siano incentrati sull'alterazione dello stato giuridico e/o delle caratteristiche fisiche di tale bene immobile. La definizione di <b>"alterazione fisica"</b> non deve essere considerata come limitata unicamente a cambiamenti significativi, in quanto <b>anche modifiche di lieve entità</b> che non comportino modifiche nella sostanza dell'immobile rientrano nell'ambito di applicazione della norma (es., manutenzione o pulizia di strade, gallerie, ponti, fabbricati, ecc.). |
| I criteri delle lett. a) e b) <b>non sono cumulativi</b> , per cui 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. |  |

## COLLEGAMENTO TRA PRESTAZIONE E BENE

È opportuno ricordare che la valutazione del servizio a fronte dei predetti criteri deve essere effettuata soltanto qualora tale servizio non sia ricompreso in nessuno dei due elenchi di cui ai par. 2 e 3 dell'art. 31-bis del Reg. UE 282/2011.

Più nello specifico, per determinare se un servizio sia relativo ad un bene immobile, occorre:

- controllare se il servizio sia incluso nell'elenco di cui all'art. 31-bis, par. 2. In caso affermativo, esso rientra nell'ambito di applicazione della deroga territoriale fondata sul luogo di ubicazione dell'immobile ex art. 47 della Direttiva IVA;
- verificare se il servizio sia escluso dall'applicazione dell'art. 47 della Direttiva IVA ai sensi dell'art. 31-bis, par. 3;
- qualora il servizio non sia ricompreso in nessuno dei due elenchi, verificare se soddisfi qualsiasi altro criterio di cui all'art. 31-bis, par. 1.



## SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI



### ART. 31-BIS, PAR. 2, REG. UE 282/2011



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

Prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene

Edificazione di un fabbricato sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti

Edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili

Opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione

Rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili

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

**ART. 31-BIS, PAR. 2, REG. UE 282/2011**



Locazione finanziaria e locazione di beni immobili, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario

Prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, compreso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo ripartito e di diritti affini

Cessione o trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie

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

Lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili

Installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili

Lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili

**ART. 31-BIS, PAR. 2, REG. UE 282/2011**



Gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario

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)

Servizi legali riguardanti la cessione o il trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), quali le pratiche notarili, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento

## SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

### OSSERVAZIONI DELLA COMMISSIONE UE

**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 nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga.**

L'intermediazione in esame non è limitata ai servizi prestati da agenti e periti, per cui sono compresi anche i servizi resi da altri soggetti (es. gestori di patrimoni).

Si rientra nell'ambito dei servizi immobiliari anche quando, alla fine, non abbia 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.

**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 **tipologia** o il **luogo** in cui si trova l'alloggio è **irrilevante** ai fini della qualificazione del servizio, in quanto il criterio importante è se il bene immobile sia destinato ad essere utilizzato come alloggio o meno.

**Prestazione che dà diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo parziale e di diritti affini.**

Sono ricompresi in tale previsione anche 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, sia quelli relativi ai programmi di titolarità dei diritti di godimento a tempo ripartito basati sui punti).

**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.**

Rileva che il servizio sia fornito relativamente ad un immobile la cui ubicazione è **identificata al momento in cui viene reso**, a prescindere dal fatto che il servizio non sia seguito dai lavori di costruzione e non sia eretto alcun fabbricato.

**Edificazione di un fabbricato sul suolo, nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti.**

Sono compresi tutti i lavori di costruzione, ricostruzione e ristrutturazione.

## Prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene

Sono servizi relativi ad un bene immobile anche se non siano resi, in tutto o in parte, nel luogo di ubicazione dell'immobile. Ciò che conta è che siano **fruits nel luogo di ubicazione dell'immobile**.

Nel caso dell'installazione dell'impianto di sicurezza, se l'installazione è fornita come **servizio separato**, si rientra tra le prestazioni relative ad un bene immobile se:

- il sistema di sicurezza installato forma **parte integrante** di un fabbricato e in mancanza dello stesso il fabbricato risultano incompleti (es. sistema di sicurezza installato in un carcere o nella sede di una banca in cui si trovano custoditi dei valori);
- il sistema di sicurezza è **installato in modo permanente** in un fabbricato e non può essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato (es. appartamenti o uffici).

Se i lavori di installazione rendono il sistema di sicurezza **parte integrante del bene immobile**, il servizio si considera relativo al bene immobile a prescindere dal fatto che la prestazione integri una cessione di beni con installazione o montaggio.

## Opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione.

I servizi agricoli sono da considerarsi relativi a un bene immobile soltanto **nella misura in cui riguardano opere agricole** (es., l'allevamento di bestiame è un'attività agricola da non considerare relativa a un bene immobile, così come 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). Laddove questi servizi siano forniti come "pacchetto", insieme con un servizio relativo a un bene immobile, occorre **valutare se il "pacchetto" deve essere assimilato ad una prestazione unitaria** ai fini dell'IVA.

### Rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili.

Si tratta di perizie aventi per oggetto un bene immobile e, quindi, rientrano nella deroga territoriale prevista per i servizi immobiliari. È il caso, per esempio, dei servizi di valutazione del rischio e dell'integrità forniti dai periti alle compagnie di assicurazione per la determinazione delle condizioni di un contratto di assicurazione su un fabbricato. **Non è rilevante la presenza in loco dei periti.**

### 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.

Sono compresi tutti i servizi di valutazione, **a prescindere dallo scopo** della valutazione stessa. Anche i servizi di due diligence sono riconducibili a questa tipologia di prestazioni, ma 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: se è la stima del bene immobile a prevalere, il servizio di due diligence può essere considerato relativo a un bene immobile.

### Installazione o montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili

Tutti i servizi di installazione e montaggio effettuati **nel luogo** in cui l'elemento, l'apparecchio o il congegno saranno infine installati o montati rientrano nella previsione in esame. I servizi di montaggio effettuati in un **luogo diverso, prima della consegna** dei beni nel luogo di installazione o montaggio, non rientrano nell'ambito di applicazione della previsione. Analogamente, il trasporto o la consegna di tali beni o degli strumenti o dei macchinari necessari per l'installazione o il montaggio ne sono esclusi.

**Locazione finanziaria o la locazione di beni immobili, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario.**

La locazione finanziaria di beni immobili rientra nella fattispecie in esame **solo se è considerata una prestazione di servizi** e non una cessione di beni ai sensi della **pertinente legislazione nazionale**.

Riguardo al **servizio di magazzinaggio**, la situazione in cui il soggetto ha una zona di assegnazione esclusiva dove immagazzinare le merci (vale a dire una zona in cui soltanto quel destinatario può immagazzinare merci, e nessun 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.

Nel caso in cui il servizio di magazzinaggio è **reso insieme ad altri servizi**, la prestazione complessivamente resa è relativa ad un bene immobile se:

- 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; ovvero
- il 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.

**Cessione o trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie.**

Nella previsione in esame sono **escluse** le prestazioni di locazione, anche finanziaria, e le prestazioni di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga.

Mentre la fornitura di servizi di locazione di posti barca, ormeggio e rimessaggio in porti o aeroporti, la fornitura di servizi per l'utilizzo di zone specifiche in porti o aeroporti, ecc. hanno **natura immobiliare**, i servizi aggiuntivi **offerti separatamente dagli stessi prestatori** (es. 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; manutenzione delle imbarcazioni ormeggiate in posti barca presi a nolo, ecc.) non rientrano nella previsione in esame per il semplice fatto di essere forniti in porti o aeroporti. Tuttavia, se questi stessi servizi aggiuntivi **compongono un pacchetto di servizi** relativo a un bene immobile, occorrerà esaminare se tale pacchetto sia da considerare come una prestazione unica ai fini IVA.

**Lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili.**

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**. Poiché la natura del servizio è la stessa **a prescindere dai metodi tecnici utilizzati** e, dati i continui progressi che compie la tecnologia, ai fini IVA tali servizi devono essere soggetti allo stesso trattamento a prescindere dal fatto che comportino o meno un intervento fisico nel posto in cui sono situati i macchinari o le attrezzature.

**Gestione immobiliare, diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario.**

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.

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

Anche se l'ambito di applicazione della previsione è circoscritto 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.



**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.**

Per poter qualificare i servizi legali come servizi relative ad un bene immobile è necessario che gli stessi siano 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.

Non è rilevante che l'operazione sottostante non sia conclusa e, quindi, che la vendita sia effettuata, ecc.

Rientrano nella previsione in esame anche **altri servizi**, come quelli 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.

Se **non relativi al trasferimento del diritto di proprietà o alla costituzione o al trasferimento di altro diritto reale**, sono esclusi dalla previsione considerata: 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.

L'ambito di applicazione della norma non è limitato ai servizi resi da notai e avvocati.

Il **requisito della presenza in loco** per la prestazione di un servizio legale è irrilevante ai fini dell'applicazione della norma.

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.

## SERVIZI **NON** RELATIVI A BENI IMMOBILI



### ART. 31-BIS, PAR. 3, REG. UE 282/2011

Elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno

Magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora una parte specifica dell'immobile non sia assegnata ad uso esclusivo del destinatario

Prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili

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

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

Installazione o montaggio, manutenzione e riparazione, ispezione o controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili

Gestione del portafoglio di investimenti immobiliari

Servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli inclusi nei servizi immobiliari, comprese le consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o le consulenze per applicare un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili

# SERVIZI **NON** RELATIVI A BENI IMMOBILI

## OSSERVAZIONI DELLA COMMISSIONE UE

**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.**

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 purché l'intermediario non agisca in nome e per conto di un'altra persona.

**Prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili.**

Anche se la prestazione ha per oggetto l'immobile (es. in vendita o in locazione) ed anche se comporta l'alterazione fisica dell'immobile (es. tinteggiatura).

## Gestione del portafoglio di investimenti immobiliari.

La gestione del portafoglio di investimenti immobiliari è una **prestazione di natura finanziaria**, per cui è esclusa dai servizi immobiliari. A differenza, infatti, 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 principalmente ad aumentare il valore del suo portafoglio**; il gestore del portafoglio, pertanto, non si occupa della gestione quotidiana del bene, ma si concentra 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.

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. A tal fine, 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.

**Messa a disposizione di *stand* in fiere o luoghi di 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.**

Se la prestazione è limitata alla **messa a disposizione del solo bene immobile**, la prestazione si considera relativa ad un bene immobile. Per contro, la messa a disposizione dello *stand*, nonché di altri servizi correlati che consentono all'espositore di esporre i prodotti, non dà luogo ad una prestazione relativa ad un bene immobile, anche se i suddetti servizi correlati risultano da **contratti distinti** rispetto a quello di messa a disposizione dello *stand*.

## NOLEGGIO DI ATTREZZATURE



### LAVORI IMMOBILIARI EFFETTUATI CON NOLEGGIO DI ATTREZZATURE (ART. 31-TER, REG. UE 282/2011)



Qualora siano messe a disposizione di un destinatario attrezzature per la realizzazione di lavori su beni immobili, tale operazione costituisce una prestazione di servizi relativi ad un bene immobile soltanto **se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori.**

Se, insieme alle attrezzature, è messo a disposizione del destinatario **personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori**, si presume che il prestatore abbia assunto tale responsabilità, fermo restando che questa presunzione può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto.

## NOLEGGIO DI ATTREZZATURE

In pratica:

- il noleggio di attrezzature, con o senza personale, per l'esecuzione di lavori su un bene immobile è considerato un servizio immobiliare unicamente **se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori;**
- qualora le attrezzature siano messe a disposizione del destinatario **insieme al personale necessario** per l'esecuzione dei lavori, si presume che il fornitore dell'attrezzatura abbia assunto tale responsabilità, nel qual caso il servizio è soggetto a IVA nel luogo in cui è situato il bene immobile.

### **Esempio - Uso di impalcature per la costruzione, la riparazione o la pulizia di un fabbricato**

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



## NOLEGGIO DI ATTREZZATURE

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

# CASI OPERATIVI



## CASO 1

Attività: redazione di planimetria su immobile sito in Italia



| Prestatore   | Committente             | Rilevanza territoriale |
|--|-------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA ITA  | SOGGETTO PASSIVO IVA UE | ITALIA                 |
| <i>Si applica la disciplina dell'art. 7 quater in caso di diretto collegamento al fabbricato</i> |                         |                        |
| ITA emette fattura con IVA italiana  |                         |                        |



## CASO 2

Attività: videosorveglianza su immobile sito in Francia



| Prestatore  | Committente                        | Rilevanza territoriale |
|---|------------------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA ITA   | SOGGETTO <u>NON PASSIVO</u> IVA UE | FRANCIA                |
| <i>Si applica la disciplina dell'art. 7 quater anche se la videosorveglianza è resa a distanza</i>        |                                    |                        |
| Obbligo per ITA di identificazione in Francia<br>ITA emette fattura con IVA tramite la sua P.IVA francese |                                    |                        |



## CASO 3

Attività: costruzione di fabbricato in Italia



| Prestatore            | Committente              | Rilevanza territoriale |
|-----------------------|--------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA UE1 | SOGGETTO PASSIVO IVA UE2 | ITALIA                 |

*Si applica la disciplina dell'art. 7 quater indipendentemente dal luogo di stabilimento del committente*

Obbligo di UE1 di identificazione a fini IVA in Italia

UE1 emette fattura con IVA tramite sua P.IVA italiana

## CASO 4

Attività: perizia valutativa su immobile sito in Germania



| Prestatore            | Committente                        | Rilevanza territoriale |
|-----------------------|------------------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA ITA | SOGGETTO <u>NON PASSIVO</u> IVA UE | GERMANIA               |

*Si applica la disciplina dell'art. 7 quater indipendentemente se il committente sia o meno soggetto passivo IVA*

Obbligo per ITA di identificazione in Germania

ITA emette fattura con IVA tramite la sua P.IVA tedesca

## CASO 5

Attività: magazzinaggio merci in Spagna senza destinazione esclusiva di parte dell'immobile



| Prestatore  | Committente              | Rilevanza territoriale |
|---|--------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA UE  | SOGGETTO PASSIVO IVA ITA | ← ITALIA               |
| <i>Non si applica la disciplina dell'art. 7 quater poiché necessaria la destinazione esclusiva di parte dell'immobile</i> |                          |                        |
| ITA riceve fattura da UE senza IVA procedendo al suo addebito mediante il reverse charge                                  |                          |                        |

## CASO 6

Attività: manutenzione su fabbricato in Francia



| Prestatore   | Committente                        | Rilevanza territoriale |
|--|------------------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA ITA  | SOGGETTO <u>NON PASSIVO IVA UE</u> | ↓ FRANCIA              |
| <i>Si applica la disciplina dell'art. 7 quater indipendentemente se il committente sia o meno soggetto passivo IVA</i> |                                    |                        |
| Obbligo per ITA di identificazione in Francia  |                                    |                        |
| ITA emette fattura con IVA tramite la sua P.IVA francese   |                                    |                        |

## CASO 7

Attività: manutenzione su impianto fotovoltaico (sostitutivo del tetto) installato su immobile in Italia



| Prestatore           | Committente              | Rilevanza territoriale |
|----------------------|--------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA UE | SOGGETTO PASSIVO IVA ITA | ITALIA                 |

*Si applica la disciplina dell'art. 7 quater*

ITA riceve fattura da UE senza IVA procedendo al suo addebito mediante il reverse charge

## CASO 8

Attività: manutenzione su macchinario installato per un determinato periodo di tempo in un immobile in Italia



| Prestatore            | Committente                 | Rilevanza territoriale |
|-----------------------|-----------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA ITA | SOGGETTO PASSIVO IVA SPAGNA | ← SPAGNA               |

*Non si applica la disciplina dell'art. 7 quater perché il macchinario non ha i requisiti di bene immobile (è rimovibile)*

ITA emette fattura non soggetta ex art. 7 ter DPR 633/72

## CASO 9

Attività: gestione di immobili di terzi in locazione in Francia



| Prestatore           | Committente              | Rilevanza territoriale |
|----------------------|--------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA UE | SOGGETTO PASSIVO IVA ITA | <b>FRANCIA</b>         |

*Si applica la disciplina dell'art. 7 quater anche se l'immobile è di terzi ed indipendentemente dalla categoria catastale*

FRA emette fattura con IVA francese

ITA registra operazione come "fuori campo"

## CASO 10

Attività: gestione di società immobiliare con immobili in Francia



| Prestatore            | Committente              | Rilevanza territoriale |
|-----------------------|--------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA FRA | SOGGETTO PASSIVO IVA ITA | <b>ITALIA</b>          |

*Non si applica la disciplina dell'art. 7 quater perché non vi è nesso diretto con l'immobile*

ITA riceve da FRA una fattura senza IVA procedendo al suo addebito mediante il reverse charge

## CASO 11

Attività: intermediazione sulla vendita di un immobile in Francia



| Prestatore   | Committente                 | Rilevanza territoriale |
|--|-----------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA ITA  | SOGGETTO NON PASSIVO IVA UE | <b>FRANCIA</b>         |
| Si applica la disciplina dell'art. 7 quater anche se il committente non è soggetto passivo IVA |                             |                        |
| Obbligo per ITA di identificazione a fini IVA in FRA   |                             |                        |
| ITA emette fattura con IVA tramite la sua P.IVA francese                                       |                             |                        |

## CASO 12

Attività: redazione di un contratto preliminare di compravendita su immobile sito in Italia



| Prestatore   | Committente             | Rilevanza territoriale |
|--|-------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA ITA                              | SOGGETTO PASSIVO IVA UE | <b>ITALIA</b>          |
| <i>Si applica la disciplina dell'art. 7 quater</i> |                         |                        |
| ITA emette fattura con IVA italiana                |                         |                        |

## CASO 13

Attività: consulenza fiscale su compravendita di immobile in Italia



| Prestatore   | Committente              | Rilevanza territoriale |
|--|--------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA ITA  | SOGGETTO PASSIVO IVA FRA | ← <b>FRANCIA</b>       |
| <i>Non si applica la disciplina dell'art. 7 quater perché non vi è collegamento diretto con il trasferimento della proprietà</i> |                          |                        |
| ITA emette fattura non soggetta ex art. 7 ter DPR 633/72 – inversione contabile  |                          |                        |

## CASO 14

Attività: servizi pubblicitari resi utilizzando un immobile in Germania



| Prestatore   | Committente              | Rilevanza territoriale |
|--|--------------------------|------------------------|
| SOGG. PASSIVO IVA UE   | SOGGETTO PASSIVO IVA ITA | ← <b>ITALIA</b>        |
| <i>Non si applica la disciplina dell'art. 7 quater perché non vi è collegamento diretto con l'immobile</i> |                          |                        |
| ITA riceve fattura da UE senza IVA procedendo al suo addebito mediante il reverse charge                   |                          |                        |

# IL DISTACCO TRANSNAZIONALE



## FONTI:

- Direttiva 96/71/CE
- D. Lgs. 25 febbraio 2000, n. 72 - abrogato
- D. Lgs. 10 settembre 2003 n. 276 art.30
- Direttiva integrativa, la 2014/67/UE c.d. *Enforcement*
- Note esplicative DG TAXUD 26.10.2015
- Decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 136
- Decreto 10 agosto 2016, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 252 del 27 ottobre 2016

# DISTACCO DI PERSONALE NELLA LEGISLAZIONE ITALIANA

## ( ART. 30 D. LGS . N. 276/2003 )

Il Distacco è un istituto attraverso il quale un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse mette a disposizione, temporaneamente, di un altro datore di lavoro uno o più lavoratori per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

Il distacco, per essere utilizzato, deve avere **il requisito della temporaneità ed un interesse**: ciò è stato oggetto specifico di una pronuncia della Cassazione (Cass. 21 marzo 1998, n. 5102) e di una interpretazione amministrativa del Ministero del Lavoro n. 5/25814/70/VA dell'8 marzo 2001 che, pur in assenza di un riferimento normativo aveva ritenuto legittimo il distacco tra società collegate.

L'istituto del distacco è previsto anche all'art. 8, comma 3, della legge n. 236/1993 (articolo che resta in vigore). Gli accordi sindacali, **al fine di evitare le riduzioni di personale**, possono regolare il comando o il distacco di uno o più lavoratori dall'impresa ad altra per una durata temporanea. Ad esempio nel caso della L. 236/93 è finalizzato ad evitare licenziamenti

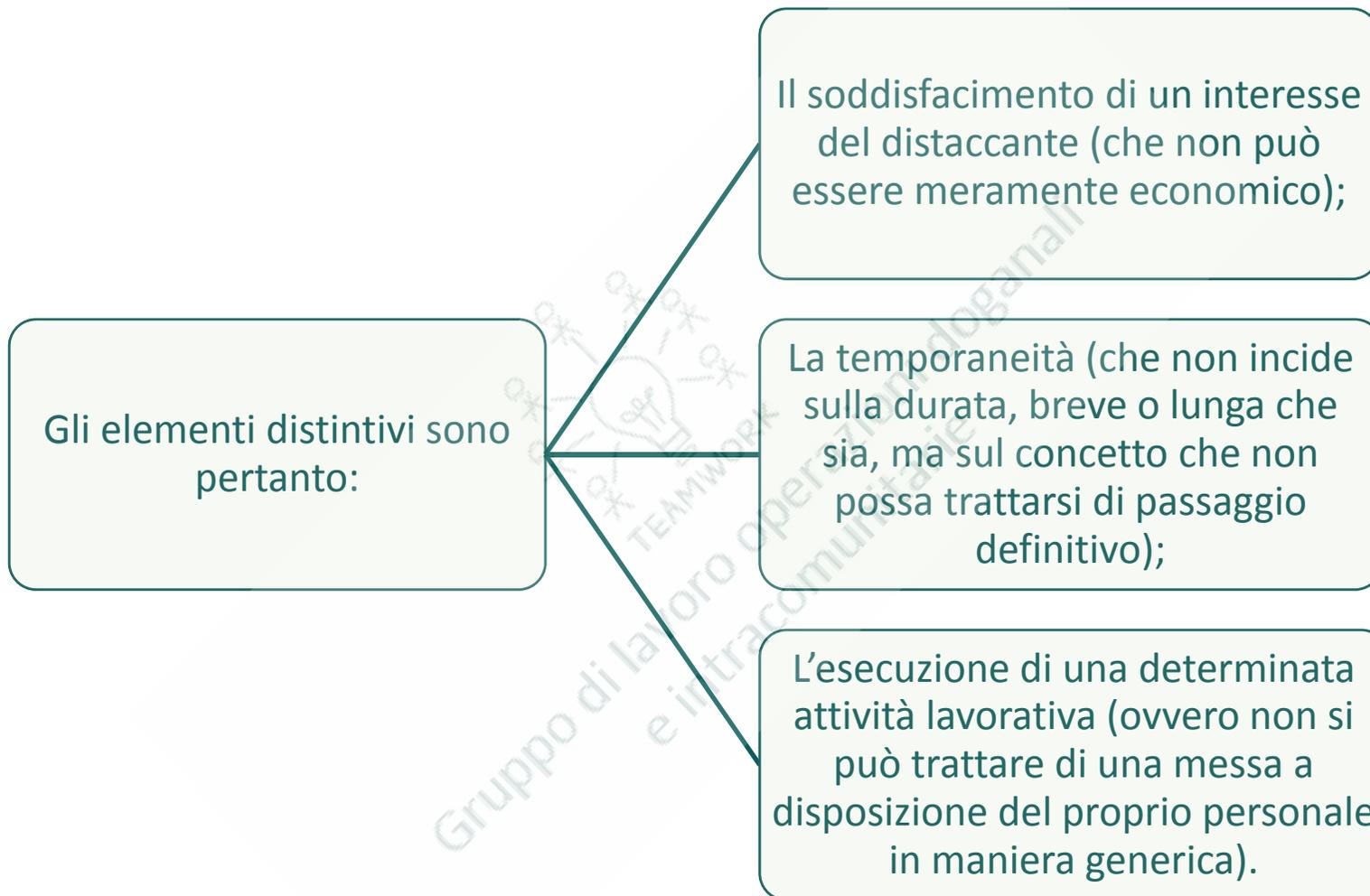
Sia il Ministero del Lavoro (circolare n. 4/1994) che l'INPS (circolare n. 81/1994) hanno affermato che **l'obbligo contributivo continua a gravare sull'azienda cedente** a cui si deve far riferimento anche per la classificazione previdenziale.

Le nuove disposizioni legislative ampliano la sfera di applicazione dell'istituto per cui il distacco può essere utilizzato indipendentemente dalle circostanze purché ricorrano i requisiti richiesti ossia la temporaneità e l'interesse.

La legge stabilisce **che il datore di lavoro distaccante è responsabile del trattamento economico e normativo**: la disposizione non lo dice ma appare evidente che la responsabilità resta **anche per la contribuzione**.

Il distacco può comportare un mutamento delle mansioni, ma in questo caso occorre l'esplicito consenso del lavoratore.

Il distacco in unità produttive può avvenire in un raggio superiore ai 50 Km. soltanto per comprovate esigenze tecniche, organizzative, produttive e sostitutive; è quindi evidente che il distacco quando avviene entro i 50 Km. non necessita di motivazione



Ulteriore  
consuetudine  
consolidata è  
quella del  
distacco di  
personale fra:



- Imprese del medesimo gruppo;
- Imprese operanti nel settore edile con le società consortili partecipate;
- Aziende facenti capo alla medesima proprietà;
- Soggetti, anche liberi professionisti, che desiderano condividere e suddividere gli oneri del personale di segreteria;

***Circolare Ministero del Lavoro n.3 del 15 Gennaio 2004***

*... il distacco può essere legittimato da qualsiasi interesse produttivo del distaccante che non coincida con quello alla mera somministrazione di lavoro altrui. Inoltre la sussistenza di tale interesse deve protrarsi per tutto il periodo di durata del distacco...*

## DISTACCO - ADEMPIMENTI

Il distacco, non richiede alcuna forma contrattuale scritta, pretende, però, specifici adempimenti

- Il datore di lavoro che intende distaccare un proprio dipendente deve effettuare una comunicazione telematica (“unificato lav”) entro cinque giorni dall’inizio del distacco, con la quale si certifica la trasformazione del rapporto di lavoro;
- Il datore di lavoro deve accertare la classificazione tariffaria INAIL del datore di lavoro distaccatario e, se differente dalla propria, provvedere all’apertura di una nuova voce tariffaria per la corretta assicurazione del dipendente “trasferito”;
- Sia Il datore di lavoro distaccante che il distaccatario devono provvedere alle opportune annotazioni nei rispettivi Libri Unico;
- Il datore di lavoro distaccatario deve acquisire nella propria organizzazione (e nella propria documentazione) della sicurezza sul lavoro il dipendente distaccato.

**I suddetti adempimenti assumono un carattere sostanziale**



## IL DISTACCO IN AMBITO COMUNITARIO



In ambito comunitario, (Stati Membri dell'Unione Europea, agli Stati dello Spazio Economico Europeo (S.E.E.) quali Islanda, Liechtenstein, Norvegia e, per finire, alla Svizzera ) il coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale è affidato al Regolamento CE del 29 aprile 2004 n. 883/2004 e al regolamento di attuazione del 16 Dicembre 2009 n. 987.

## CONDIZIONI PER IL DISTACCO

- il lavoratore non deve essere distaccato per sostituire un altro lavoratore il cui distacco abbia già raggiunto il limite massimo di 24 mesi;
- il datore di lavoro deve svolgere abitualmente l'attività nello Stato di invio;
- durante il distacco, tra lavoratore distaccato e datore di lavoro distaccante deve perdurare il rapporto di lavoro e la prestazione dovrà essere resa per conto del distaccante.

Il datore di lavoro può effettuare l'assunzione di un lavoratore con la prospettiva di distaccarlo in un altro Stato membro a condizione che il lavoratore sia già stato soggetto alla legislazione dello Stato in cui il datore di lavoro ha la propria sede. Secondo la circolare INPS n. 83/2010, tale requisito si perfeziona con l'iscrizione di **almeno un mese al regime assicurativo e previdenziale.**

**La durata massima del distacco è di 24 mesi.**



## ADEMPIMENTI INPS E INAIL

Il datore di lavoro italiano che intende inviare in distacco un proprio lavoratore, dovrà richiedere all'INPS l'emissione del **mod. A1** ([www.inps.it](http://www.inps.it)) che dovrà essere consegnato al lavoratore prima dell'inizio del distacco stesso. Il mod. A1 certifica l'assoggettamento previdenziale del lavoratore al Paese di origine. Per questo motivo ne costituisce il presupposto primo del distacco

All'INAIL va richiesto il mod. PD DA1 che, pur non essendo obbligatorio, è consigliabile predisporre per il lavoratore in distacco nell'ambito della Comunità Europea. La finalità è la copertura assicurativa in caso di infortunio o malattia professionale. Va segnalato che, se il rapporto di lavoro che il lavoratore distaccato andrà a svolgere presso il distaccatario dovesse comportare un rischio infortunistico diverso da quello per il quale il datore di lavoro distaccante è assicurato presso l'INAIL, dovrà essere aperta una specifica posizione assicurativa presso l'Istituto che tenga conto del differente rischio



## DISTACCO COMUNITARIO (C.D. *POSTING*)

Il concetto di distacco comunitario (c.d. *posting*) è differente dall'istituto tipizzato nell'ordinamento italiano dal D.lgs 10 settembre 2003 n. 276, essendovi ricomprese tutte le assegnazioni transnazionali caratterizzate dal **mantenimento del rapporto di lavoro tra il lavoratore distaccato e l'impresa distaccante** e dal **requisito della temporaneità**.

VI RIENTRANO  
QUINDI:

- sia la prestazione diretta di servizi da parte di un'impresa nel quadro di un contratto di servizi;
- sia il distacco nel contesto di uno stabilimento o di una società appartenente allo stesso gruppo;
- **sia il distacco mediante la cessione temporanea di un lavoratore tramite un'agenzia interinale stabilita in un altro Stato membro.**

## PRINCIPIO DI PARITÀ RETRIBUTIVA

Analoghe considerazioni si possono svolgere con riferimento all'interpretazione del principio di "parità retributiva" del personale distaccato nell'ambito della somministrazione transnazionale di lavoro di cui all'art. 4 del medesimo D.Lgs. n. 72/2000.

Il principio di parità retributiva trova applicazione anche nei riguardi del personale distaccato in ambito di somministrazione transnazionale di lavoro; le agenzie che hanno la sede in uno stato Ue diverso dall'Italia devono rispettare la disciplina prevista per le agenzie italiane che svolgono la stessa attività.

Ne deriva che il lavoratore somministrato da agenzie comunitarie può contare su un trattamento economico e normativo non inferiore a quello dei dipendenti di pari livello dell'utilizzatore.



## OBBLIGHI PREVIDENZIALI

Per i lavoratori distaccati dalle imprese comunitarie trova applicazione il **principio di “personalità”**, che si contrappone al principio di **“territorialità”** vigente in materia di condizioni di lavoro.

In caso di contribuzione inferiore, accertata dal preposto personale ispettivo, l'art. 12 del D.Lgs. 124/2004 dispone l'emissione di diffida accertativa nei confronti **sia del datore di lavoro distaccante che di quello distaccato**, secondo il **principio della responsabilità solidale**.

## LETTER –BOX COMPANIES



I nuovi strumenti sono tesi a **prevenire e sanzionare** elusioni, frodi e violazioni in materia di distacchi in Italia di lavoratori appartenenti a tutti i settori – ad esclusione di quello marittimo –, anche se effettuati per il tramite delle agenzie di somministrazione. Le nuove disposizioni sono dirette a contrastare, tra l'altro, i distacchi operati dalle c.d. **“letter-box companies”**.



Trattasi di entità costituite in Paesi nei quali il costo del lavoro è inferiore, che provvedono ad assumere localmente i lavoratori per poi a distaccarli in Italia: la possibilità offerta dalla legislazione comunitaria di applicare la legislazione dello Stato estero di provenienza a diversi istituti lavorativi consente, infatti, la pianificazione di politiche di *dumping sociale*, a discapito della concorrenza e delle tutele accordate ai lavoratori.

## NOVITA' PER CONTRASTARE DISTACCHI NON GENUINI

D.Lgs. 136/2016 del 17 luglio 2016  
operativo dal 26 dicembre 2016



Indicatori volti ad individuare i distacchi non genuini:

Criteri di autenticità del distacco;

Condizioni di lavoro e occupazione applicabili al rapporto di lavoro;

Obblighi amministrativi di comunicazione;

Istituzione di un osservatorio e all'accesso alle informazioni;

Criteri per la cooperazione amministrativa;

Sistema sanzionatorio e all'esecuzione delle sanzioni amministrative

gli ispettori potranno, inoltre, valutare l'autenticità del distacco in base alle attività svolte dalla distaccataria e quelle del distaccato al fine di verificare che la distaccante eserciti effettivamente attività diverse

**dalla mera gestione e amministrazione del personale dipendente**

## LA COMUNICAZIONE PREVENTIVA

L'**azienda estera distaccante**, entro le 24 ore del giorno precedente l'inizio del periodo di distacco, deve inviare una comunicazione al Ministero del Lavoro.

Detta comunicazione potrà essere annullata, qualora non venga più effettuata la **prestazione concordata con la ditta italiana**, entro le 24 ore del giorno precedente l'inizio del primo periodo di distacco o trasferta. Inoltre, ogni variazione successiva dovrà essere trasmessa entro 5 giorni dal verificarsi dell'evento modificativo.

L'adempimento comunicativo non andrà a sostituire il **Modello A1** che continuerà ad avere vita propria e dovrà essere obbligatoriamente compilato ed inviato attraverso il "cassetto previdenziale" dell'INPS, antecedentemente l'inizio della missione.



## NOMINA DEI REFERENTI

L'impresa distaccante deve nominare, per tutto il periodo del distacco, 2 referenti:

- un **referente, elettivamente domiciliato in Italia**, incaricato di inviare e ricevere atti e documenti. In difetto, la sede dell'impresa distaccante si considererà il luogo dove ha sede legale o risiede il destinatario della prestazione di servizi.
- un **referente con poteri di rappresentanza** per tenere i rapporti con le parti sociali interessate a promuovere la negoziazione collettiva di secondo livello con obbligo di rendersi disponibile in caso di richiesta motivata delle parti sociali.

In caso di violazione degli obblighi di nomina dei referenti viene prevista, in capo al distaccante, una sanzione amministrativa che va da 2.000 a 6.000 euro.

La conservazione dei documenti e la designazione dei due referenti è operativa dal 1° novembre 2016.



## CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI

L'impresa distaccante è obbligata a conservare per tutto il periodo del distacco e per i successivi 2 anni dalla sua cessazione, i seguenti documenti (art. 10, comma 3, del decreto legislativo n. 136/2016)

|   |                   |   |  |  |   |
|---|-------------------|---|--|--|---|
| il <b>contratto di lavoro</b> o qualsiasi altro documento equipollente, | i prospetti paga, | i prospetti che indicano l'inizio, la fine e la durata dell'orario di lavoro giornaliero, | documentazione comprovante il <b>pagamento delle retribuzioni</b> o i documenti equivalenti, | la comunicazione pubblica di instaurazione del rapporto di lavoro o documentazione equivalente | il certificato relativo alla legislazione di sicurezza sociale applicabile. |
|---|-------------------|---|--|--|---|

Della prescritta documentazione l'impresa distaccante dovrà predisporre copia anche in lingua italiana.

In caso di mancata tenuta della documentazione suindicata, la distaccante sarà punita con una sanzione amministrativa da 500 a 3.000 euro per ogni lavoratore interessato; fino ad un massimo di 150.000 euro.

## SANZIONI - SCHEDA DI SINTESI



In presenza di un distacco non autentico trovano applicazione sanzioni **operanti tanto nei confronti della distaccante quanto del soggetto che ha utilizzato la prestazione**, mentre il lavoratore è considerato a tutti gli effetti **alle dipendenze del soggetto utilizzatore**.

- La violazione degli **obblighi di comunicazione** di cui all'articolo 10, comma 1, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 150 a 500 euro, per ogni lavoratore interessato.
- La violazione degli obblighi di cui all'articolo 10, comma 3, lettera a), - **mancata conservazione fino ai due anni successivi alla cessazione della documentazione** - è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 500 a 3.000 euro per ogni lavoratore interessato.
- La violazione degli obblighi di cui all'articolo 10, commi 3, lettera b), e 4, - **mancata designazione di un referente** - è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.000 a 6.000 euro.
- In ogni caso, le sanzioni di cui ai commi 1. e 2. non possono essere superiori a 150.000 euro.

## DUBBI



- Permangono tuttavia i dubbi, per gli operatori del settore, circa l'**ambito di applicazione soggettivo** del trattamento sanzionatorio connesso alle violazioni dei nuovi standard di compliance.
- Nell'estendere gli obblighi di comunicazione predetti alle imprese extra-UE, l'art. 1, comma 5 del D. Lgs. n. 136/2016 nulla ha previsto circa la sanzionabilità delle stesse per i casi di omessa presentazione della comunicazione di distacco transazionale.
- Una lettura rigorosa della norma appena citata, pertanto, potrebbe condurre ad escludere l'operatività dell'impianto sanzionatorio previsto dall'art. 12 del D.Lgs. n. 136/2016 per le violazioni commesse dalle imprese extra-UE.

## NORMATIVA FISCALE - TRATTAMENTO IVA



La normativa comunitaria e quella nazionale e come meglio precisato dalla sentenza della Corte Suprema n. 14053 del 3 Agosto 2012 ha evidenziato che:

“Il distacco del personale che integra in astratto una prestazione di servizi soggetta ad IVA non può, in concreto, più essere considerato tale nel caso in cui il beneficiario rimborsi al concedente il solo costo del personale utilizzato”.

**L'Amministrazione finanziaria ha stabilito che, per non essere assoggettato ad IVA occorre una duplice condizione:**

- si tratti di un vero distacco del personale, quindi ricorra un interesse chiaro e specifico del ricevente;
- il distaccatario riversi al distaccante una somma esattamente pari al costo retributivo e previdenziale dei dipendenti utilizzati, dato che il riconoscimento di un corrispettivo maggiore comporterebbe l'inapplicabilità dell'agevolazione con conseguenza applicazione IVA (risoluz. N. 152/1995, 262/2002 e 346/2002)

**Operazione fuori campo IVA ex art. 8,  
comma 35 Legge 67/1988**

N.B.: Il rimborso delle spese sostenute per il distacco è escluso da IVA, ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3, DPR 633/72, ma solo in presenza di determinati requisiti. (Art. 26-bis L. 196/97)

## NORMATIVA FISCALE - TRATTAMENTO IVA

- Secondo quanto stabilito dall'art. 7 comma 4 lett. d) del DPR 633/1972, le prestazioni relative al personale distaccato si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti ma che non hanno stabilito il domicilio all'estero ovvero a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, a meno che non vengano utilizzati in un territorio extra-UE.
- pertanto, anche nel caso in cui un lavoratore residente nel territorio dello Stato italiano che presta la propria attività di lavoro dipendente all'estero in virtù di un distacco, non vi sarà applicazione dell'IVA in quanto la prestazione viene eseguita all'estero in favore di una società che generalmente non ha il domicilio o una stabile organizzazione in Italia.
- assume fondamentale importanza la formalizzazione del distacco mediante l'accordo di servizi (*intercompany service agreement*) che regola le modalità di sostenimento e di Riaddebito dei costi relativi al distacco del personale tra le due società.



IRAP



*“In caso di distacco di personale dipendente per il quale si fruisce della deduzione di cui all’articolo 11, comma 4-octies, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 22/E del 9 giugno 2015”.*

**Per l’impresa distaccante:**

- ◆ **rileva il costo del lavoro;**
- ◆ si applicano le **nuove misure di integrale deduzione**, per i soggetti con contratto a tempo indeterminato;
- ◆ rileva il componente positivo di **riaddebito** di tale costo alla distaccataria.
- ◆ il costo del lavoro del personale distaccato può **essere al limite azzerato**, mentre l’eventuale differenziale (positivo o negativo) non concorre alla formazione della base imponibile IRAP.





**Gruppo di lavoro operazioni doganali  
e Intracomunitarie**



*Grazie per l'attenzione*

