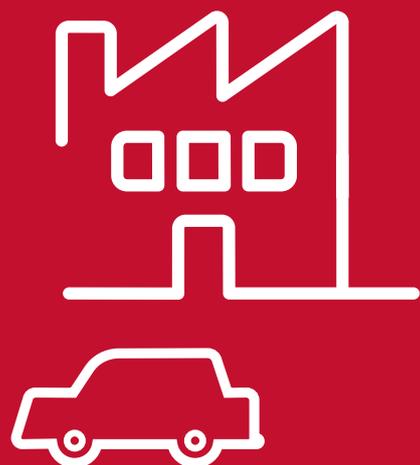


Breview



TeamSystem Business review

| n. 04/2019

Supplemento a TeamSystem Review n. 268

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con
 Euroconference

 TeamSystem®

LYNFA Azienda® e POLYEDRO Experience



LA NUOVA USER EXPERIENCE DI LYNFA AZIENDA

Un'esperienza d'uso più naturale, incentrata sul valore dei dati e sull'agilità dei processi.

POLYEDRO e LYNFA si evolvono grazie alla nuova experience, con cui lavorare in modo più veloce e dinamico, una modalità di lavoro progeata sulle esigenze dell'utente.

La nuova experience di POLYEDRO garantirà, a partire dal 2018:

- **Una nuova user experience** facile e naturale grazie ad un'interfaccia dinamica, che assicura accesso immediato alle procedure e alle funzionalità con percorsi di navigazione personalizzabili.
- **Dati e informazioni subito in primo piano** grazie a dashboard personalizzate e indicatori sintetici per monitorare l'avanzamento delle attività quotidiane, le news dall'assistenza

mysupport per rimanere sempre aggiornati, indicatori di performance, grafici e tabelle navigabili dinamicamente.

- **Strumenti di produttività e collaboration** per lavorare meglio e recuperare efficienza: dal nuovo sistema di gestione dei contenuti che semplifica la pubblicazione di notizie e post in bacheca, al workflow che permea la gestione guidata dei processi interni.
- Grazie ai **Live Update**, la gestione automatica degli aggiornamenti, è possibile scegliere il momento migliore della giornata in cui aggiornare le procedure, per risparmiare tempo ed evitare interruzioni all'operatività quotidiana.

www.teamsystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

Nuove tariffe Inail e autoliquidazione 2018/2019	2
Le agevolazioni in caso di inserimento lavorativo dei disabili	5
Facoltà di riscatto periodi non coperti da contribuzione	7
Tfr: coefficiente di febbraio 2019	10

Economia e finanza

Equo canone di febbraio 2019	11
------------------------------	-----------

Fisco e tributi

<i>Trust</i> di scopo, avente fine personale, sociale o soluzione della crisi d'impresa	12
Il luogo impositivo dei servizi immobiliari	19

Nuove tariffe Inail e autoliquidazione 2018/2019

A far data dal 1° gennaio 2019 sono in vigore le nuove tariffe Inail, le quali saranno applicabili, quindi, solo sulla rata 2019 e non anche sulla regolazione del premio relativo all'anno 2018. Si riscontra che, in linea generale, le aziende si troveranno a pagare un premio inferiore, anche se vi saranno casi in cui, al contrario, l'onere potrebbe anche aumentare.

Introduzione

Tra le principali modifiche apportate si rilevano le seguenti:

- i tassi applicati sono in genere ridotti, anche se vi sono casi di invarianza;
- sono state modificate le voci di tariffa, divenute in gran parte diverse e numericamente ridotte rispetto a prima. Molte voci hanno infatti subito un'aggregazione, mentre altre sono state eliminate e ne sono state istituite delle nuove. Vi sarà quindi, a cura dell'ente assicuratore, un'opera di migrazione dalla vecchia alla nuova tariffa, che dovrà essere opportunamente controllata tramite le basi di calcolo;
- viene previsto un nuovo sistema di oscillazione del tasso di tariffa, che sarà applicato all'intera PAT. Esso farà riferimento alle concrete conseguenze degli eventi lesivi verificatisi, ovvero infortuni e malattie professionali, con esclusione degli infortuni *in itinere*. Il nuovo sistema prevede, infine, delle soglie di "significatività" in funzione dei lavoratori-anno delle singole voci della PAT. Per ogni PAT si dovranno porre a confronto l'ISA (indice di sinistrosità aziendale) con l'ISM (indice di sinistrosità media);
- vengono eliminate le c.d. PAT ponderate. Il tasso unico, risultante dalla ponderazione dei tassi medi attribuibili alle singole lavorazioni, dal 1° gennaio 2019 viene eliminato e sostituito con vari tassi applicabili a polizze dipendenti e ordinarie. A ciascuna lavorazione, quindi, sarà applicato il corrispondente tasso medio, oppure quello soggetto a oscillazione. Tale spaccettamento sarà curato da Inail.

Tra le condizioni che restano, al contrario, immutate si individuano le seguenti:

- le 4 tariffe Inail, così dall'anno 2000, suddivise in: industria, artigianato, terziario ed altre attività;
- l'inquadramento aziendale, ai fini gestionali, è sempre analogo a quello in atto presso l'Inps;
- la suddivisione tariffaria in 10 grandi gruppi:
 - Lavorazioni meccanico-agricole. Pesca. Alimenti. Allevamenti animali;
 - Chimica. Materie plastiche e gomma. Carta e poligrafia;
 - Costruzioni edili, idrauliche, stradali, di linee di trasporto e di distribuzione, di condotte. Impiantistica;
 - Esercizio degli impianti di produzione o distribuzione di: energia elettrica, segnali per comunicazioni, gas e liquidi combustibili, acqua, freddo e calore. Energia nucleare;
 - Legno e affini;
 - Metallurgia. Lavori in metallo. Macchine. Mezzi di trasporto. Strumenti apparecchi;
 - Mineraria, lavorazione e trasformazione di materiali non metalliferi di rocce. Vetro;
 - Industrie tessili e della confezione. Pelli e cuoio;
 - Trasporti. Carico e scarico. Facchinaggio. Magazzinaggio;
 - Attività varie svolte da imprese industriali;
- resta identica la misura della riduzione del tasso medio (modello OT24), prevista per gli interventi di prevenzione svolti dalle aziende con almeno un biennio di attività.

Le rilevanti modifiche apportate hanno prodotto un necessario slittamento delle varie scadenze operative, quest'anno previste secondo il seguente calendario:

- 31 marzo 2019 (invece del 31 dicembre 2018), termine entro il quale l'Inail renderà disponibili ai datori di lavoro le basi di calcolo dei premi;
- 16 maggio 2019:
 - termine per il versamento dei premi ordinari e dei premi speciali;
 - data entro la quale dovranno essere inviate le eventuali domande di riduzione delle retribuzioni presunte (prima entrambi previsti al 16 febbraio 2019);
 - scadenza per la presentazione telematica delle dichiarazioni delle retribuzioni.

Il suddetto termine del 16 maggio 2019 si applica anche ai datori di lavoro che hanno cessato l'attività a gennaio e febbraio 2019.

I contributi associativi devono essere versati in unica soluzione entro il 16 maggio 2019.

È differito al 16 maggio 2019 anche il termine per la presentazione del modulo "Autocertificazione per sconto settore edile" da trasmettere via pec alla sede competente per fruire della riduzione dell'11,50% alla regolazione 2018.

Si ricorda che dal 1° gennaio 2019 la riduzione di cui all'articolo 29, comma 2, D.L. 244/1995 non è più applicabile ai premi assicurativi.

Aggiornamento delle "Basi di calcolo"

Il modello delle "Basi di calcolo" è stato aggiornato, eliminando nella sezione Rata 2019 i dati non più necessari per il calcolo del premio: nel servizio Richiesta basi di calcolo è pubblicato il relativo tracciato *record* con la descrizione delle modifiche apportate a seguito dell'applicazione delle tariffe approvate con decreto interministeriale 27 febbraio 2019.

Eliminazione del tasso medio ponderato e cessazione polizze "ponderate"

Dal 1° gennaio 2019 alle lavorazioni classificate con il tasso medio ponderato, previsto dalle tariffe dei premi in vigore dal 1° luglio 1988 al 31 dicembre 1999, è attribuito uno specifico tasso medio per ciascuna lavorazione eventualmente ridotto o aumentato in base all'andamento infortunistico e agli interventi migliorativi effettuati dall'azienda per la tutela della salute e sicurezza nei luoghi di lavoro.

È prevista la cessazione con operazione centralizzata delle polizze "ponderate" al 31 dicembre 2018 e l'istituzione dal 1° gennaio 2019 di apposite nuove PAT con relativa polizza dipendenti, con attribuzione ad ogni singola lavorazione del corrispondente tasso medio, eventualmente oscillato in base all'andamento infortunistico della polizza "ponderata" cessata. La PAT preesistente sui cui è presente la polizza "ponderata" non viene cessata nel caso in cui sia presente un'altra polizza (ad esempio una polizza autonomi artigiani, una polizza RX, ecc.).

L'istituzione della nuova PAT e l'apertura della polizza dipendenti in sostituzione della polizza "ponderata" è comunicata con provvedimento ai datori di lavoro interessati entro il 9 aprile 2019, infatti l'apertura dei servizi "Visualizza basi di calcolo" e "Richiesta basi di calcolo" è stata programmata per il 10 aprile 2019.

Il numero della PAT cessata e quello della PAT istituita dal 1° gennaio 2019 sono esposti nelle basi di calcolo dell'autoliquidazione insieme al tasso applicabile 2019, già comunicato con il modello 20SM, e agli altri elementi utili per il calcolo.

Riduzioni del premio assicurativo

Alcune riduzioni si applicano soltanto al premio di regolazione 2018, altre sia alla regolazione che al premio di rata 2019.

1. Riduzione L. 147/2013 (PAT e PAN), si applica nella misura del 15,81% soltanto al premio di regolazione, in quanto il premio di rata determinato in base alle tariffe 2019 con conseguente esclusione della riduzione in discorso
2. Riduzione per il settore edile (PAT), si applica nella misura dell'11,50% al premio di regolazione.

Il richiedente deve essere in possesso del requisito della regolarità contributiva, da verificare secondo i criteri indicati all'articolo 3 del decreto ministeriale 30 gennaio 2015 (Durc Online)

3. Riduzione del premio per il settore della piccola pesca costiera e nelle acque interne e lagunari (PAT), si applica nella misura del 45,07% sia al premio di regolazione sia al premio di rata

4. Sgravi per pesca oltre gli stretti, pesca mediterranea e pesca costiera (PAN), si applicano rispettivamente nella misura del 100% (oltre gli stretti), del 70% (mediterranea) e del 45,07% (costiera) sia al premio di regolazione, sia al premio di rata

5. Sgravio per il Registro Internazionale (PAN), si applica nella misura del 100% (esonero dal versamento) sia al premio di regolazione, sia al premio di rata

6. Incentivi per il sostegno della maternità e paternità e per la sostituzione di lavoratori in congedo (PAT), si applica nella misura del 50% sia al premio di regolazione, sia al premio di rata. Il richiedente deve essere in possesso del requisito della regolarità contributiva, da verificare secondo i criteri indicati all'articolo 3 del decreto ministeriale 30 gennaio 2015 (Durc Online)

7. Riduzione per le imprese artigiane (PAT), si applica nella misura del 7,09% al premio di regolazione

8. Riduzione per Campione d'Italia (PAT), si applica nella misura del 50% sia al premio di regolazione, sia al premio di rata

9. Riduzione per le cooperative agricole e i loro consorzi operanti in zone montane e svantaggiate (PAT) si applica rispettivamente nella misura del 75% (montane) e del 68% (svantaggiate) sia al premio di regolazione, sia al premio di rata

10. Riduzione per le cooperative agricole e i loro consorzi in proporzione al prodotto proveniente da zone montane o svantaggiate conferito dai soci (PAT) si applica rispettivamente nella misura del 75% (montane) e del 68% (svantaggiate) sia al premio di regolazione, sia al premio di rata

11. Incentivi per assunzioni legge n. 92/2012, articolo 4, commi 8-11 (PAT), si applica nella misura del 50% sia al premio di regolazione, sia al premio di rata. Il richiedente deve essere in possesso del requisito della regolarità contributiva, da verificare secondo i criteri indicati all'articolo 3 del decreto ministeriale 30 gennaio 2015 (Durc Online).

Riferimenti normativi

Inail, nota 3 aprile 2019

Le agevolazioni in caso di inserimento lavorativo dei disabili

L / Inail, tramite la circolare n. 6/2019, ha illustrato le modifiche apportate al "Regolamento per il reinserimento e l'integrazione lavorativa delle persone con disabilità da lavoro" tramite la determinazione presidenziale n. 527/2018.

Introduzione

In particolare, le modifiche hanno riguardato i seguenti aspetti:

- la riduzione del frazionamento per tipologia di intervento dell'importo complessivo di spesa rimborsabile dall'Inail al datore di lavoro;
- la disciplina dell'iter procedimentale dei casi in cui il datore di lavoro, nel rivolgersi all'Istituto per chiederne il sostegno previsto dal Regolamento, proponga un progetto condiviso con il lavoratore;
- la disciplina delle fattispecie in cui il datore di lavoro, prima che sia attivato o che sia concluso l'ordinario procedimento per la trattazione dei progetti di reinserimento, per ragioni di necessità e urgenza, abbia realizzato accomodamenti ragionevoli finalizzati a garantire il tempestivo reinserimento della persona con disabilità da lavoro;
- la semplificazione degli adempimenti posti a carico del datore di lavoro per accedere alle misure di sostegno previste dal Regolamento.

Di particolare interesse sono le agevolazioni per i datori di lavoro che reinseriscano lavorativamente personale con disabilità da lavoro.

Gli incentivi disponibili

A tal riguardo vi sono 2 tipologie di incentivi:

1. rimborso delle effettive spese sostenute per il reinserimento lavorativo;
2. rimborso del 60% della retribuzione dei lavoratori disabili impegnati nel progetto di reinserimento.

Relativamente a quest'ultima agevolazione, introdotta dalla Legge di Bilancio 2019, la circolare n. 6/2019 precisa che:

- il rimborso può essere riconosciuto al datore di lavoro esclusivamente con riferimento a progetti per la conservazione del posto di lavoro e non è applicabile al caso della nuova occupazione di un disabile da lavoro rimasto inoccupato;
- le retribuzioni rimborsabili sono soltanto quelle corrisposte per periodi lavorativi successivi al 1° gennaio 2019;
- le retribuzioni rimborsabili sono quelle corrisposte dalla data di manifestazione della volontà da parte del datore di lavoro e del lavoratore di attivare il progetto fino alla realizzazione degli interventi in esso individuati e, comunque, per un periodo non superiore a un anno;
- le retribuzioni rimborsabili sono soltanto quelle corrisposte per remunerare le prestazioni lavorative rese a decorrere dalla predetta manifestazione di volontà;
- nessun rimborso della retribuzione può essere riconosciuto per gli interventi che il datore di lavoro abbia realizzato, per ragioni di necessità e urgenza, prima di essersi rivolto all'Istituto ai fini dell'elaborazione del progetto personalizzato o dell'approvazione del progetto da lui stesso proposto, o, almeno di aver comunicato all'Istituto stesso l'intenzione, condivisa con il lavoratore, di procedere alla realizzazione degli interventi indicando il tempo presumibilmente necessario alla realizzazione degli stessi;
- il termine finale del diritto al rimborso coincide con la data ultima entro la quale deve essere realizzato l'intero progetto, come indicata nel provvedimento di autorizzazione adottato dalla

Direzione regionale o Direzione provinciale o Sede regionale o con quella di effettiva conclusione della fase realizzativa se precedente e, in ogni caso, per un periodo non superiore a un anno dalla data di decorrenza, come sopra indicata;

- il primo rimborso è disposto a seguito dell'adozione, da parte della Direzione regionale o Direzione provinciale o Sede regionale, del provvedimento di autorizzazione alla realizzazione degli interventi e ha a oggetto le retribuzioni corrisposte dalla data di decorrenza del diritto al rimborso fino a quella del predetto provvedimento. I successivi rimborsi saranno disposti con cadenza mensile.

Riferimenti normativi

Inail, circolare n. 6/2019

Facoltà di riscatto periodi non coperti da contribuzione

L / Inps, con circolare n. 36/2019, fornisce i primi chiarimenti relativamente al riscatto riferito ai periodi non coperti da contribuzione, per il quale viene istituita una diversa modalità di calcolo dell'onere di riscatto dei periodi di studi universitari, da valutare nel sistema contributivo, nel caso di domanda presentata fino al compimento del quarantacinquesimo anno di età.

Introduzione

È opportuno ricordare che i nuovi istituti si aggiungono a quelli già previsti dalla disciplina vigente. La facoltà di riscatto è riconosciuta in favore degli iscritti all'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti dei lavoratori dipendenti e alle forme sostitutive ed esclusive della medesima, nonché alle Gestioni speciali dei lavoratori autonomi, e alla Gestione separata, privi di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995 e non già titolari di pensione. È, pertanto, condizione imprescindibile per il riscatto l'iscrizione dell'interessato in uno dei regimi previdenziali richiamati dalla norma stessa; condizione che si intende verificata in presenza di almeno un contributo obbligatorio nella Gestione pensionistica in cui è esercitata la facoltà di riscatto, versato in epoca precedente alla data di presentazione della domanda medesima. Potranno beneficiare del riscatto in argomento i soli lavoratori privi di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995, iscritti a forme pensionistiche obbligatorie a partire dal 1° gennaio 1996. A tal fine, si avrà riguardo a qualsiasi tipologia di contribuzione (obbligatoria, figurativa, da riscatto) accreditata anteriormente alla predetta data del 1° gennaio 1996 in qualsiasi Gestione pensionistica obbligatoria (comprese le Casse per i liberi professionisti) o acquisita nel regime previdenziale dell'UE o nei singoli regimi previdenziali dei vari Stati membri o Paesi convenzionati. L'eventuale acquisizione di anzianità assicurativa anteriore al 1° gennaio 1996 determina l'annullamento d'ufficio del riscatto già effettuato, con restituzione dell'onere al soggetto che lo ha versato senza riconoscimento di maggiorazioni a titolo di interessi. Ulteriore condizione per l'accesso alla facoltà in esame è che il beneficiario non sia già titolare di un trattamento pensionistico diretto, in qualsiasi gestione pensionistica obbligatoria.

Il periodo scoperto di contribuzione:

- può essere ammesso a riscatto nella misura massima di 5 anni, anche non continuativi;
- deve collocarsi in epoca successiva al 31 dicembre 1995;
- deve essere compreso tra la data del primo e dell'ultimo contributo comunque accreditato (obbligatorio, figurativo, da riscatto) nelle forme assicurative citate dalla disposizione in esame;
- deve essere precedente alla data del 29 gennaio 2019, data di entrata in vigore del D.L. 4/2019;
- non deve essere coperto da contribuzione obbligatoria, figurativa, volontaria o da riscatto, non solo presso il Fondo cui è diretta la domanda stessa, ma anche in qualsiasi forma di previdenza obbligatoria (comprese le Casse per i liberi professionisti e il regime previdenziale dell'UE o i singoli regimi previdenziali dei vari Stati membri o Paesi convenzionati).

Infine, sono riscattabili soltanto i periodi non soggetti a obbligo contributivo. Ne consegue che la facoltà di riscatto non potrà essere esercitata per recuperare periodi di svolgimento di attività lavorativa con obbligo del versamento contributivo per i quali possono essere attivati gli istituti già previsti nelle singole gestioni previdenziali, quali la regolarizzazione o la costituzione di rendita vitalizia.

L'anzianità contributiva acquisita per effetto del riscatto è utile ai fini del conseguimento del diritto a pensione e per la determinazione della relativa misura.

Onere del riscatto

I periodi oggetto di riscatto saranno necessariamente valutati secondo il "sistema contributivo".

L'onere relativo è quindi determinato con il meccanismo del calcolo a "percentuale" previsto dall'articolo 2, comma 5, D.Lgs. 184/1997, applicando l'aliquota contributiva di finanziamento in vigore alla data di presentazione della domanda nella Gestione pensionistica ove opera il riscatto. La base di calcolo dell'onere è costituita dalla retribuzione assoggettata a contribuzione nei 12 mesi meno remoti rispetto alla data della domanda ed è rapportata al periodo oggetto di riscatto. Detta retribuzione è attribuita temporalmente e proporzionalmente ai periodi riscattati. La rivalutazione del montante individuale dei contributi disciplinato dalla L. 335/1995 ha effetto dalla data della domanda di riscatto.

Presentazione della domanda di riscatto

La presentazione della domanda di riscatto è limitata al triennio 2019-2021. La domanda di riscatto può, quindi, essere presentata dalla data di entrata in vigore del D.L. in argomento (29 gennaio 2019) e fino al 31 dicembre 2021 (termine ultimo per l'esercizio della facoltà di riscatto).

La domanda può essere presentata dal diretto interessato o dal suo superstite o, entro il secondo grado, dal suo parente e affine.

In tutte queste ipotesi, l'onere versato è detraibile dall'imposta lorda nella misura del 50%, con una ripartizione in 5 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento e in quelli successivi.

Per i lavoratori del settore privato, la domanda di riscatto può essere presentata anche dal datore di lavoro dell'assicurato destinando, a tal fine, i premi di produzione spettanti al lavoratore. In tal caso, l'onere versato è deducibile dal reddito d'impresa e da lavoro autonomo e non rientra nella base imponibile utile ai fini della determinazione dei redditi da lavoro dipendente. La domanda di riscatto può essere presentata dal datore di lavoro nel corso del rapporto lavorativo.

La domanda deve essere presentata, esclusivamente in via telematica, attraverso uno dei seguenti canali:

- *web*, tramite i servizi on-line dedicati, accessibili dal cittadino munito di PIN dispositivo, SPID (Sistema pubblico di identità digitale) almeno di Livello 2 o CNS (Carta Nazionale dei Servizi), dal sito internet dell'Istituto attraverso i seguenti percorsi:
 - per i riscatti da esercitarsi nelle gestioni dei dipendenti privati: "Prestazioni e servizi" > "Tutti i servizi" > "Riscatto di periodi contributivi";
 - per i riscatti da esercitarsi nelle gestioni dei dipendenti pubblici: "Prestazioni e servizi" > "Tutti i servizi" > "Gestione dipendenti pubblici: servizi per Lavoratori e Pensionati";
- Contact Center multicanale, chiamando da telefono fisso il numero verde gratuito 803 164 o da telefono cellulare il numero 06 164164, a pagamento in base al piano tariffario del gestore telefonico, se in possesso di PIN;
- patronati e intermediari dell'Istituto, attraverso i servizi telematici offerti dagli stessi, anche se non in possesso di PIN.

Nel caso di presentazione della domanda da parte del datore di lavoro, dei parenti e affini entro il secondo grado, in attesa dell'implementazione, da parte dell'Inps, della procedura per l'invio telematico, le domande devono essere presentate utilizzando il modulo reperibile sul sito istituzionale Inps al seguente percorso: "Prestazioni e Servizi" > "Tutti i moduli" > "Assicurato/Pensionato".

Modalità di versamento dell'onere

L'onere di riscatto, determinato ai sensi di quanto sopra precisato, può essere versato in unica soluzione ovvero in un massimo di 60 rate mensili, ciascuna di importo non inferiore a 30 euro, senza applicazione di interessi per la rateizzazione. Questa non può essere concessa nei casi in cui i contributi da riscatto debbano essere utilizzati per l'immediata liquidazione di una pensione diretta o indiretta o nel caso in cui gli stessi siano determinanti per l'accoglimento di una domanda di autorizzazione ai versamenti volontari; qualora ciò avvenga nel corso della dilazione già concessa,

la somma ancora dovuta dovrà essere versata in unica soluzione. In caso di interruzione del versamento dell'onere, sarà riconosciuto l'accredito di un periodo contributivo di durata corrispondente all'importo versato.

Riscatto dei corsi universitari di studi per periodi da valutare nel sistema contributivo, effettuato fino al quarantacinquesimo anno di età

L'articolo 20, comma 6, D.L. 4/2019, ha introdotto, per i soggetti fino al compimento del quarantacinquesimo anno di età, per il riscatto del corso universitario di studi, la facoltà di riscatto dei periodi da valutare con il sistema contributivo. In tal caso l'onere di riscatto deve essere determinato sul minimale degli artigiani e commercianti vigente nell'anno di presentazione della domanda e in base all'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche vigente, nel medesimo periodo, nel Fondo pensioni lavoratori dipendenti (Fpld). L'importo retributivo di riferimento è rapportato al periodo oggetto di riscatto ed è attribuito temporalmente e proporzionalmente ai periodi medesimi. In sede di conversione del decreto dovrebbe essere eliminato il limite dei 45 anni di età per il recupero dei periodi scoperti da contribuzione per chi ha iniziato a lavorare dal 1° gennaio 1996.

Fondi di solidarietà bilaterali

Il decreto in commento introduce la possibilità, per i Fondi di solidarietà, di provvedere al versamento degli oneri correlati a periodi, utili per il conseguimento del diritto alla pensione anticipata o di vecchiaia, riscattabili o ricongiungibili precedenti all'accesso ai Fondi di solidarietà medesimi. Gli oneri corrispondenti ai periodi riscattabili o ricongiungibili sono versati ai predetti Fondi dai datori di lavoro e costituiscono specifica fonte di finanziamento con destinazione riservata alle finalità di cui alla disposizione in esame. I predetti versamenti sono deducibili ai sensi della normativa vigente. L'intervento è finalizzato all'accesso alla prestazione straordinaria per il sostegno al reddito, riconosciuta ai lavoratori che abbiano i requisiti per fruirne nel quadro dei processi di agevolazione all'esodo. Sul punto, però, l'Istituto si riserva di intervenire con successive istruzioni operative.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 36/2019

Tfr: coefficiente di febbraio 2019

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a febbraio 2019 è risultato pari a 102,3: a febbraio 2019 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2018 è risultata pari a 0,396915

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2018	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
Gennaio 2019	15 gennaio - 14 febbraio	102,2	0,097943	0,125	0,073457	0,198457
Febbraio 2019	15 febbraio - 14 marzo	102,3	0,195886	0,250	0,146915	0,396915

Equo canone di febbraio 2019

L' inflazione del mese di febbraio 2019 è stata pari a + 0,8%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 0,600% (zerovirgolaseicento).

Sul sito internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2019 rispetto a febbraio 2018 è risultata pari a 0,8% (zerovirgolaotto). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a 0,600% (zerovirgolaseicento);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2019 rispetto a febbraio 2017 risulta pari a più 1,3% (unovirgolatrate). Il 75% risulta pari a 0,975% (zerovirgolanovecentosettantacinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

Trust di scopo, avente fine personale, sociale o soluzione della crisi d'impresa

L'utilizzo del trust, quale negozio di segregazione patrimoniale strumentale al perseguimento di uno scopo, è stato oggetto di una recente sentenza della Suprema Corte che, individuando e circoscrivendo il corretto presupposto impositivo della tassazione indiretta applicabile al vincolo di destinazione sui beni, lo ha reso fiscalmente meno oneroso e maggiormente utile al perseguimento dei più variegati e meritevoli fini. Le occasioni di utilizzo di tale istituto, per altro, sono risultate considerevolmente ampliate e, finanche facilitate, dalle nuove norme contenute nel codice dell'impresa e dell'insolvenza, essendo il più utile e poliedrico istituto messo a disposizione dall'ordinamento giuridico.

Premessa

Attraverso la ratifica della Convenzione dell'Aja (del 1° luglio 1985), avvenuta con L. 364/1989, è stato introdotto nel nostro ordinamento un nuovo strumento giuridico, dalle spiccate doti di adattabilità al raggiungimento dei più disparati scopi, caratteristica di poliedricità che, unitamente alla circostanza che trattasi di un istituto che deriva da ordinamenti giuridici di *common law*, molto probabilmente, ha suscitato una certa diffidenza negli operatori del diritto¹. Al riguardo, però, va preliminarmente rammentato che, come opportunamente sottolineato dalla Suprema Corte², l'astratta valutazione di meritevolezza di tutela dell'istituto - al pari di qualsiasi contratto tipico presente nel nostro ordinamento - è stata effettuata dal Legislatore proprio mediante l'anzidetta legge di ratifica, con la conseguente attribuzione al *trust* di una piena cittadinanza nel nostro ordinamento, da cui deriva che il giudice, chiamato a pronunciarsi sullo stesso, non dovrà attuare alcuna valutazione in merito al rispetto del dettato dell'articolo 1322, cod. civ..

Caratteristica principale del detto istituto è il trasferimento di beni a un soggetto, detto *trustee*, in una posizione segregata tale da renderli indifferenti alle vicende attinenti sia il disponente (*settlor*), sia al soggetto trasferitario (*trustee*).

Il diritto sui beni trasferiti al *trustee* non risulterà limitato nel suo contenuto, ma lo sarà nel suo esercizio, essendo finalizzato alla realizzazione degli interessi dei beneficiari³.

Presupposto coesenziale all'istituto è che il disponente perda la disponibilità di quanto conferito in *trust*, pur potendo conservare determinati poteri riservatigli dall'atto, in quanto, ove dovesse risultare che la perdita del controllo sui beni è solo apparente, il *trust* risulterà nullo (*sham trust*) e improduttivo degli effetti segregativi che gli sono propri. Tale condizione, però, non preclude la possibilità che il disponente rivesta, nel contempo, il ruolo di *trustee*, in quanto il *trust* autodichiarato non è contrario a norme inderogabili, norme di applicazione necessaria e relative all'ordine pubblico⁴; tale impostazione, infatti, può risultare attaccabile solo quando dovesse risultare una costruzione apparente, cioè simulata, in quanto il disponente ha continuato a conservare la piena disponibilità di ciò che ha, solo fittiziamente, posto in *trust*⁵.

¹ Come rilevato dalla Cassazione, sentenza n. 36801/2017, "...quale strumento negoziale astratto, il trust può essere piegato al raggiungimento dei più disparati scopi pratici; occorre perciò esaminare, al fine di valutarne la liceità, le circostanze del caso di specie, da cui desumere la causa concreta dell'operazione; indagine questa è particolarmente rilevante nei riguardi di uno strumento giuridico estraneo alla nostra tradizione civilistica e che si affianca, in modo particolarmente efficace, ad altri esempi di intestazione fiduciaria volti, con finalità frequentemente frodatrice, all'elusione di norme imperative (in questi termini Cassazione n. 10105/2014)".

² Cassazione n. 9637/2018.

³ Cassazione n. 8041/2017.

⁴ Cassazione n. 20862/2018.

⁵ Cassazione n. 36801/2017, secondo cui "... non è possibile ritenere che il trust, sia, in quanto tale, un istituto volto a scopi illeciti, dovendosi invece esaminare le clausole contrattuali e il concreto svolgimento del rapporto negoziale... Presupposto coesenziale alla stessa natura dell'istituto è che il detto disponente perda la disponibilità di quanto abbia conferito in trust, al di là di determinati poteri che possano competergli in base alle norme costitutive. Tale condizione è ineludibile al punto che, ove risulti che la perdita del controllo dei beni da parte del disponente sia solo apparente, il trust è nullo (*sham trust*) e non produce l'effetto segregativo che gli è proprio"; cfr. Cassazione n. 15804/2015; Cassazione n. 10105/2014; Cassazione n. 13276/2011.

La legge di ratifica comporta che i beni, posti all'interno del *trust*, costituiscono una massa distinta rispetto al patrimonio del *trustee*, ciò nonostante ne sia l'intestatario, che dovranno essere amministrati dal *trustee* in modo conforme al perseguimento del programma stabilito nell'atto di *trust*, determinando una "dissociazione fra intestazione dei beni al nome del trustee e titolarità dell'interesse al bene, che è quello dei beneficiari e non del trustee"⁶.

Il trust di scopo

Tale tipologia di *trust*, funzionale al perseguimento di un determinato fine (ad esempio di garanzia), è normalmente carente dell'indicazione di destinatario finale, circostanza che, come autorevole dottrina⁷ ha opportunamente rammentato, nel diritto inglese avrebbe privato di legittimazione i "purpose trusts" (*trust* di scopo), in quanto la mancanza di un soggetto beneficiario che possa pretendere l'adempimento del *trustee*, risulta, in linea di principio, preclusiva alla facoltà di destinazione di un patrimonio al perseguimento di uno scopo⁸. Tale dottrina, però, ha rilevato, nel contempo, che la sussistenza di notevoli eccezioni a tale principio - quali quelli aventi natura di *charitable trusts* (in cui il ruolo di guardiano viene svolto dall'*Attorney General* per conto della Corona), i *trust of imperfect obligation* (*trust* anomali)⁹ o che rispetto ai quali esiste un certo numero di soggetti che ne traggono beneficio e non coincidono necessariamente con i soggetti che potranno pretendere l'attribuzione dei beni in *trust* - pongono lo stesso in discussione.

Dall'evoluzione della normativa in materia di *trusts*, rispetto al modello inglese, promulgata da numerosi Stati, è derivata una più ampia applicazione di tale strumento giuridico volta al perseguimento di uno scopo, in cui il beneficiario in senso stretto non è presente, pur sussistendo ed essendo individuato nella collettività¹⁰.

Nei Paesi di *civil law* la duttilità dell'istituto ha comportato che la normativa è giunta a creare un modello di *trust*, definito "civilistico", che si caratterizza per il contenuto obbligatorio dei rapporti instaurati tra il disponente e il *trustee*, ciò proprio al fine del perseguimento dello scopo attribuitogli. Articolo 2 della Convenzione dell'Aja "... per trust s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente - con atto tra vivi o mortis causa - qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico."

Dalla definizione della Convenzione dell'Aja consegue una distinzione dei *trust* per tipologia, ciò a seconda che la gestione venga svolta nell'interesse di un beneficiario, oppure sia strumentale al perseguimento di uno scopo¹¹.

La circostanza che il *trust* sia rivolto a perseguire uno scopo, non preclude, però, che gli siano attribuite finalità familiari, cioè che, pur non avendo specifici beneficiari, risulti collegato alla salvaguardia di un assetto familiare¹². Tutto ciò, però, entro i limiti imposti dall'articolo 15 della Convenzione dell'Aja (ratificata dalla L. 364/1989), secondo cui la normativa in tema di *trusts* non potrà confliggere con quella propria dell'ordinamento interno¹³, relativamente a precipue materie, tra cui quella successoria, motivo per il quale, nel caso in cui il *trust* (o particolari disposizioni in esso contenute), dovesse determinare una lesione della quota di riserva spettante a un legittimario, questi potrà agire in riduzione per la tutela del proprio diritto¹⁴.

Il perseguimento dello scopo personale

Partendo dal presupposto che il *trust* nel nostro ordinamento è un negozio giuridico con causa variabile, solutoria, di gestione, di garanzia, a titolo oneroso o gratuito, comprendiamo la molteplicità di "veste", cioè di scopo, che tale istituto può perseguire.

⁶ Cassazione n. 13388/2018.

⁷ M. Lupoi, "Trusts", Milano 2001, pag. 206 e ss..

⁸ Per una disamina del *trust* caritatevole e per scopi non caritatevoli nella normativa inglese rispetto a quella di differenti Stati, si rinvia a "Il trustee nella gestione dei patrimoni, responsabilità e gestione dei conflitti" a cura di D. Zanchi, Torino 2009, pag. 473 e ss..

⁹ Appartengono a tale categoria i *trust* per: erigere o mantenere tombe o monumenti, per la protezione di specifici animali, per la promozione della caccia alla volpe.

¹⁰ G. Lepore "Trust nel modello inglese e nel modello internazionale" in Trust, Aspetti sostanziali e applicazioni nel diritto di famiglia e delle persone, AA.VV., Torino, 2010, vol. I, pag. 21 e ss..

¹¹ S. Loconte, "Strumenti di pianificazione e protezione patrimoniale", Milano 2018, pag. 573 e ss..

¹² M. Lupoi, *Trusts*, op. cit., pag. 622.

¹³ Per i limiti del riconoscimento si fa rinvio a Maurizio Lupoi, "Trust", op. cit., pag. 540 e ss..

¹⁴ A. Paradiso, "Trust Testamentario" in Trust, Aspetti sostanziali e applicazioni nel diritto di famiglia e delle persone, op. cit., vol. II, pag. 475.

Occorre, inoltre, considerare che, ove il *trust* venga stipulato con finalità successoria, non integrerà un atto *mortis causa* - destinato a regolamentare rapporti patrimoniali successivi al decesso del *de cuius*, improduttivo di effetti prodromici - rappresentando, piuttosto, un atto avente effetti proiettati a un'epoca successiva alla morte del disponente.

Il *trust* di scopo, che è volto a destinare un fondo all'esclusivo perseguimento di uno scopo specifico, viene ritenuto valido in numerosi ordinamenti, ove soddisfatti i seguenti requisiti: abbia una durata limitata; persegua uno scopo certo o ragionevole e, ovviamente, non contrario alla legge; venga istituito per atto formale o testamento con la nomina di almeno 2 *trustee*, nonché - ciò è fondamentale - un guardiano terzo e indipendente, con ampi poteri di controllo e intervento sull'operato dei *trustee*; venga prevista una causa al verificarsi della quale il *trust* abbia a cessare.

Nel *trust* di scopo non è escluso, comunque, che vi possano essere dei soggetti che abbiano diritto ad apprendere il fondo in *trust* che dovesse residuare al suo termine¹⁵, ma è assolutamente rilevante che lo scopo prevalga sui diritti degli eventuali beneficiari finali, per cui, non dovendo questi ultimi poter attuare alcuna ingerenza nella gestione del *trustee*, il diritto di controllo della relativa attività, volta al perseguimento dello scopo del *trust*, deve risultare limitato al guardiano; non risulterà, inoltre, ammissibile che parte del fondo venga distolto dal perseguimento del fine e posto a favore degli eventuali beneficiari, ciò almeno fino al termine *trust*.

Tra gli utilizzi del *trust* per fini personali è annoverabile il *trust* di garanzia¹⁶ mediante il quale si può offrire a un creditore, o un ceto creditorio, specifici beni - o valori - in garanzia, sottraendoli alle pretese di ulteriori creditori, senza oltretutto incorrere nel divieto del patto commissorio¹⁷. In tale caso il programma negoziale potrebbe prevedere, in luogo di un'ipoteca, la dotazione in *trust* di beni immobili volti al perseguimento della soddisfazione di una banca a fronte dell'erogazione di un mutuo, per il caso in cui si dovesse verificare un inadempimento, oppure la risoluzione del contratto, per cui, attraverso l'alienazione dei beni in *trust*, sarà possibile addivenire all'integrale soddisfazione dell'esposizione in essere nei confronti dell'istituto di credito.

Si ritiene rientri nella categoria del *trust* di scopo, quello avente la finalità di tutela di un soggetto incapace o disabile, che, attraverso la creazione di un fondo in *trust*, posto sotto l'amministrazione di un *trustee*, abbia lo scopo di provvedere alle esigenze di un soggetto "debole", beneficiario, quindi, di uno stato di benessere, ove lo scopo, in tal caso, è coincidente esattamente con la finalità del *trust*¹⁸. Per altro, la tutela delle persone con disabilità rappresenta il perseguimento di una sentita esigenza sociale, in quanto tesa a garantire un'assistenza morale e materiale rispettosa della dignità umana, che, proprio perché tale, risulta incentivata dalla L. 112/2016, c.d. "Dopo di noi", mediante sgravi fiscali volti a favorire la protezione, la cura, l'assistenza, la deistituzionalizzazione, l'autonomia e l'indipendenza delle persone disabili.

L'applicazione dell'istituto in ambito societario¹⁹ può risultare utile, ad esempio, per conformare preventivamente il volere dei soci di società di capitale (c.d. *voting trust*), evitando dissidi o contrasti in sede assembleare, specialmente nel caso in cui il capitale presenti un elevato frazionamento, tale da rendere difficile comporre una maggioranza stabile. In tale caso, attraverso il trasferimento delle quote (o azioni) in *trust*, si potrà permettere ai soci di dare indicazioni sulla finalità da perseguire, lasciando a un *trustee* professionale la libertà di scegliere la migliore e più efficace modalità per attuare lo scopo, sotto il controllo di un guardiano²⁰, nonché agevolando il buon funzionamento dell'organo assembleare societario.

¹⁵ D. Zanchi, "Diritto e pratica dei trusts", Torino, 2008, pag. 71.

¹⁶ L. Ferrajoli, in "Gli strumenti di tutela del patrimonio", 2017, pag. 173 e ss., precisa che alla categoria del "trust di scopo" appartengono quegli strumenti che hanno quale finalità la soddisfazione del soggetto creditore garantito, generalmente attraverso l'alienazione dei beni in *trust*, mentre appartengono alla categoria dei "trust con beneficiari" quegli strumenti che hanno lo scopo di garantire i beneficiari finali, come nel caso di soggetti che si sono resi garanti, a loro volta, di un finanziamento ad un terzo.

¹⁷ A. Tonelli, in "Gli aspetti civilistici e fiscali del trust", a cura di C. Buccico, Torino 2015, pag. 124.

¹⁸ S. Loconte, "Strumenti di pianificazione e protezione patrimoniale", op. cit., pag. 700, rileva come, nel *trust* con beneficiari il fondo in *trust* venga, invece, impiegato secondo una finalità (che non assume a scopo), in favore del beneficiario. Il disabile, invece, non è titolare di alcun diritto a ricevere dal *trustee* somme di denaro o attribuzione di beni in *trust*, ma di tali beni è beneficiario in senso economico. Proprio l'impossibilità del disabile, sia fisica che giuridica, di vigilare sul *trustee*, comporta quale conseguenza che in tali tipi di *trust* la figura del guardiano risulta imprescindibile.

¹⁹ Per un *excursus* dei possibili utilizzi dell'istituto in ambito societario, si rimanda a F. Maimeri, "Trust in ambito societario" in Il Trustee nella gestione dei patrimoni, responsabilità e gestione dei conflitti a cura di D. Zanchi, op. cit., pag. 371 e seguenti.

²⁰ G. Semino "Trust, obbligazioni e diritto societario" in Trust, Aspetti sostanziali e applicazioni nel diritto di famiglia e delle persone, op. cit., volume II, pag. 5 e ss..

L'utilizzo dell'istituto del *trust*, attraverso il temporaneo e strumentale trasferimento delle quote e dei relativi diritti di voto, ha, inoltre, il pregio di risultare molto più efficace e stabile rispetto alla stipula di un patto parasociale, in quanto da quest'ultimo contratto possono sorgere solo effetti obbligatori tra i soci, per cui, in caso di inadempimento al patto, la stabilità di voto assembleare risulterebbe vanificata, residuando una mera facoltà di azione, per il risarcimento del danno, contro colui che ha violato il patto. Ovviamente, per evitare di incorrere nel divieto di durata ultra quinquennale (sancito dall'articolo 2341-*bis*, comma 1, lettera c), cod. civ.) è opportuno che il *trust* non valichi detto termine²¹.

Altro possibile utilizzo del *trust* per fini personali, non essendo riconducibile alla categoria *charitable*²², è la destinazione di mezzi per la tutela di specifici animali - ipotesi che rappresenta un'eccezione di ammissibilità nell'ambito della legge inglese - scopo normalmente ammesso in vari ordinamenti. Tra le criticità da sottolineare per la valida creazione del *trust*, va considerato che le normative in materia sono solite prevedere che i mezzi economici destinati in *trust* non possano fuoriuscire dal circuito economico che per un limitato periodo di tempo²³.

Il perseguimento di uno scopo sociale

L'istituto del *trust* è particolarmente avvezzo al perseguimento di un fine sociale, potendo, finché, conseguire l'iscrizione nell'Anagrafe delle Onlus, con conseguente acquisizione di un'autonomia rilevante fiscale e la possibilità di fruire del particolare e favorevole regime tributario²⁴ - ciò, sempreché l'atto di *trust* soddisfi le condizioni richieste per il perseguimento di un fine di pubblico interesse - come dimostrato dai seguenti casi pratici: il "*Trust Terremotati di Accumoli e Amatrice - Onlus*"²⁵, istituito al fine di promuovere la raccolta fondi per il sostenimento dei costi di assistenza alle vittime del sisma; il "*Trust Ponte Morandi*"²⁶, avente lo scopo di alleviare gli inconvenienti e i disagi conseguenti al crollo del "ponte Morandi" di Genova.

Tra gli ulteriori possibili utilizzi del *trust* per fini sociali, vi può essere il perseguimento di un fine artistico e culturale, attuato mediante la dotazione in *trust* di beni e mezzi finanziari, volti alla creazione di un patrimonio, che, grazie al ricorso a *trustee* professionali, possa essere arricchito e funzionalizzato, attraverso l'acquisizione e la manutenzione di opere rientranti nelle più disparate forme d'arte, o aventi un contenuto storico, per la relativa valorizzazione, oppure, come spesso avviene, per la messa a disposizione della collettività.

Il perseguimento della soluzione della crisi d'impresa

Occorre premettere che il ricorso al *trust* liquidatorio ha piena legittimazione nel nostro ordinamento, ciò sempreché non venga utilizzato in un momento in cui l'impresa già verte in uno stato d'insolvenza, perché in tale caso l'effetto segregativo sui relativi beni finirebbe per avere lo scopo di eludere forme pubblicistiche di gestione della crisi d'impresa. La Suprema Corte²⁷, al riguardo, ha avuto modo di distinguere, in astratto, 3 tipologie di segregazione patrimoniale:

1. quella volta a sostituirsi a una procedura liquidatoria;
2. quella definita endo-concorsuale, perché alternativa alle misure di risoluzione della crisi d'impresa;

²¹ Per una più ampia disamina si fa rinvio a F. Lolli, "*Patto parasociale attuato per mezzo di trust*", in *Trust Attività Fiduciarie*, 2004, pag. 645.

²² M. Lupoi, in "*Trusts*", *op. cit.* pag. 210 e ss., ha evidenziato che la categoria dei *charitable trust*, nell'ordinamento inglese, rimase priva d'interpretazione sino a che non venne espressa una *opinion* da parte di Lord Macnaghten, con sentenza emessa nel 1891, in cui sono state individuate le 4 categorie, tutt'ora ritenute corrette, entro cui possono operare i *trust* caritatevoli, cioè precisamente: povertà, educazione scolastica, religione, altri scopi comunitari.

²³ Per una più approfondita analisi dell'argomento si fa rinvio a G. Lepore, in *Trust, Aspetti sostanziali e applicazioni nel diritto di famiglia delle persone*, *op. cit.*, pag. 479 e ss..

²⁴ La legge quadro sul volontariato (L. 266/1991), subordina il riconoscimento delle agevolazioni fiscali previste dalla stessa legge all'iscrizione nei registri generali delle Odv istituiti (ex articolo 6) e tenuti dalle regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano. In particolare, tale legge, sancisce una specifica agevolazione in materia d'imposte indirette (articolo 8), in virtù della quale, gli atti costitutivi delle Odv disciplinate dalla medesima legge, "*costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta bollo e dall'imposta di registro*". Con circolare del Mef n. 3/1992 è stato chiarito che l'applicazione dell'esenzione dall'imposta di registro è subordinata alla circostanza che le Odv siano costituite esclusivamente per fini di solidarietà e siano iscritte nello specifico registro del volontariato, per cui, in presenza di tali condizioni, la registrazione degli atti costitutivi delle associazioni di volontariato "*dovrà essere eseguita senza pagamento di imposta*". Sulla modalità di fruizione dell'esenzione si fa rinvio alla circolare n. 38/E/2011.

²⁵ Tale iniziativa, patrocinata dall'Associazione "*Il Trust in Italia*", vede impegnato come guardiano il Prof. M. Lupoi.

²⁶ Per il quale è in corso la pratica di riconoscimento della qualifica di Onlus e che ha la peculiarità di avere quale disponente e *trustee* l'Associazione "*Il Trust in Italia*", rappresentata dal Prof. M. Lupoi, nonché nella veste di guardiano il comitato esecutivo della stessa.

²⁷ Cassazione n. 10105/2014.

3. quella anti-concorsuale, tesa a impedire lo spossamento dell'imprenditore insolvente. Rispetto ai diversi fini perseguibili per la soluzione della crisi, i giudici di legittimità hanno ritenuto lecite le prime 2 forme, in quanto sostanzialmente tese a conseguire una gestione concordata e vigilata della crisi d'impresa, che possa scongiurare il *default* aziendale, anche mediante ricorso a strumenti negoziali privatistici introdotti nel nostro ordinamento (piani attestati, accordi di ristrutturazione, concordato), mentre hanno censurato il perseguimento del terzo fine, proprio in quanto meramente teso a escludere il ricorso a una forma pubblicistica, destinata a subentrare al verificarsi dello stato d'insolvenza, ritenuta non surrogabile con strumenti di definizione privatistici. A seguito dell'approvazione del "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza", avvenuta con D.Lgs. 14/2019 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 14 febbraio 2019), sembra potersi concludere che il Legislatore ha posto sempre maggiore attenzione alla crisi d'impresa imponendo all'imprenditore, specie se societario o collettivo, l'assunzione di strumenti di *allert* - sia interni, attraverso la previsione, sempre più estesa, dell'esigenza di designazione dell'organo di controllo, a cui sono stati anche ampliati i poteri di azione/reazione; nonché esterni, mediante procedure di segnalazione, da parte dei c.d. "creditori pubblici qualificati", del mancato assolvimento dell'impresa agli obblighi tributari e contributivi - mediante l'introduzione dell'obbligo²⁸ di adozione di un assetto organizzativo in grado di cogliere anzitempo l'insorgenza di uno squilibrio reddituale, patrimoniale o finanziario, nonché imponendo, all'insorgenza di una situazione di crisi, il ricorso obbligatorio ad un Organismo esterno di Composizione della crisi d'Impresa (Ocric), che "dovrà individuare con il debitore le possibili misure per porvi rimedio" (articolo 18, comma 4) e che potrà essere chiamato dal debitore ad attestare "la veridicità dei dati aziendali" (articolo 19, comma 3) nel caso di presentazione di domanda di omologazione di accordi di ristrutturazione o concordato preventivo. Tale evoluzione normativa, che, diversamente dal passato, distingue, all'articolo 2, tra "crisi", intesa come "... lo stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l'insolvenza del debitore...", e "insolvenza", intesa come "... lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti o altri fattori esteriori i quali dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni...", introducendo degli strumenti che permetteranno, attraverso l'individuazione di specifici e determinati "indicatori della crisi" (articolo 13), una tempestiva presa di coscienza da parte dell'imprenditore della necessità di intervenire per risolvere una situazione di squilibrio, aprirà nuove e più ampie opportunità di utilizzo dell'istituto del *trust* finalizzato alla risoluzione della crisi d'impresa²⁹, volto a intervenire idoneamente in un momento antecedente l'insorgenza di un irreversibile stato di *default* aziendale.

L'incidenza della tassazione sul *trust* di scopo e il recente orientamento di legittimità

Il ricorso allo strumento del *trust* di scopo è stato, in questi ultimi anni fortemente pregiudicato dall'incidenza fiscale, stante l'assoggettamento della dotazione in *trust* all'imposta sulle successioni e donazioni, nonché alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale. Secondo l'Amministrazione finanziaria, la tassazione del *trust* liquidatorio comporta l'applicazione della tassazione di cui all'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006, in quanto la costituzione dei vincoli di destinazione è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni. In particolare "in tale categoria sono riconducibili i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi

²⁸ Come afferma il Dossier del Senato sul Codice della riforma della crisi d'impresa, "Sono estesi a tutti i tipi di società i vincoli posti all'imprenditore dall'articolo 2086, comma 2, cod. civ., aggiunto dall'articolo 374" (rectius 375 nella stesura definitiva del D.Lgs.) "dello schema in esame (articolo 376, in materia di assetti organizzativi societari)" (rectius 377 nella stesura definitiva del D.Lgs.). "Tali vincoli impongono - si ricorda - l'istituzione di un assetto organizzativo adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa. A tal fine sono modificati: l'articolo 2257 (amministrazione disgiuntiva della società semplice); l'articolo 2380-bis (amministrazione della Spa); l'articolo 2409-novies (consiglio di gestione delle società governate secondo un sistema dualistico); l'articolo 2475 (amministrazione della Srl). Per tutte le precedenti fattispecie è introdotta la previsione sulla base della quale la gestione dell'impresa deve svolgersi nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, comma 2".

²⁹ Per una più ampia disamina del *trust* utilizzato per tale fine, si fa rinvio a: S. Bartoli, D. Muritano "Trust, negozio di destinazione e legge fallimentare", Milano 2017; L. Ferrajoli, "Gli strumenti di tutela del patrimonio", op. cit., pag. 199 e ss.; A. Busani, C. Fanara, G.O. Mannella, "Trust e crisi d'impresa", Milano 2013; I. Valas, "Trust e procedure concorsuali" in Trust, Aspetti sostanziali e applicazioni nel diritto di famiglia e delle persone, op. cit., vol. II, pag. 69 e ss..

della disponibilità dei beni medesimi³⁰.

L'Agenzia delle entrate, per altro, ritiene che "nel trust di scopo, gestito per realizzare un determinato fine, senza indicazione di beneficiario finale, l'imposta sarà dovuta con l'aliquota dell'8% prevista per i vincoli di destinazione a favore di "altri soggetti" (D.L. 262/2006, articolo 2, comma 48, lettera c)³¹, nonché "sia l'attribuzione con effetti traslativi di beni immobili o diritti reali immobiliari al momento della costituzione del vincolo, sia il successivo trasferimento dei beni medesimi allo scioglimento del vincolo, nonché i trasferimenti eventualmente effettuati durante il vincolo, sono soggetti alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale"³².

Al riguardo, però, pur condividendo l'assunto che il trust si differenzia dal vincolo di destinazione, in quanto comporta la segregazione dei beni - ciò sia rispetto al patrimonio personale del disponente, che rispetto a quello dell'intestatario di tali beni (*trustee*) - la loro costituzione in trust rileverebbe, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dalla tipologia e finalità, a causa della natura patrimoniale del conferimento e dell'effetto segregativo che produce e questo ancorché il trasferimento della proprietà sia meramente strumentale all'amministrazione dei beni. Tale tassazione, secondo l'Amministrazione, troverebbe applicazione sia all'atto della costituzione del vincolo di destinazione, sia al successivo trasferimento in seguito al suo scioglimento³³, che, infine, agli eventuali trasferimenti effettuati durante la vigenza del trust.

Nel corso degli ultimi anni si sono succedute svariate sentenze della Suprema Corte, giunte a difformi conclusioni in tema di tassazione indiretta della segregazione di beni in trust (sia aventi natura familiare sia di scopo), l'ultima delle quali, la Cassazione n. 1131/2019, relativa a un trust di scopo - sorto per raccogliere le erogazioni di alcuni enti che dovevano essere da impiegate per la realizzazione di un aeroporto - contrasta efficacemente la tesi dell'Amministrazione finanziaria, per i motivi che vedremo di seguito.

Va rilevato preliminarmente che la reintrodotta disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni ha posto una serie di problemi interpretativi, a causa dell'ampliamento del presupposto impositivo, in virtù del quale sono tassabili: i trasferimenti di beni a titolo gratuito, la costituzione dei vincoli di destinazione, nonché gli atti a titolo gratuito; conseguentemente, la tassazione non sarebbe più limitata alle sole "liberalità" di cui all'articolo 1, D.Lgs. 346/1990.

Tale modifica ha indotto a ritenere che il presupposto del tributo andasse ravvisato, più che nell'*animus donandi*, nell'accrescimento patrimoniale effettivamente conseguito dal beneficiario, senza contropartita.

La tassazione, poi, della costituzione dei vincoli di destinazione, fattispecie distinta dall'atto a titolo gratuito che comporta comunque un'attribuzione patrimoniale, avrebbe trovato il presupposto impositivo - ciò nella visione dell'Agenzia delle entrate - proprio nell'effetto segregativo, tipico degli atti costitutivi di vincoli di destinazione e funzionale al (successivo) trasferimento dei beni vincolati a favore di soggetti diversi dal disponente.

Tale visione, con riferimento alla quale la stessa Corte segnala aver trovato conforto in un precedente orientamento giurisprudenziale di legittimità non consolidatosi³⁴, fondante su un'interpretazione c.d. "letterale" della norma, avrebbe svalutato la natura unitaria dell'istituto, individuando un "nuovo" presupposto impositivo, nella semplice "predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti" dal trust, che individua la base imponibile dell'imposta nel "valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l'impoverirsi", presupposto ben diverso da quello proprio dell'imposta sulle successioni e donazioni, ciò quasi palesando la preoccupazione

³⁰ Punto 5.1 della circolare n. 3/E/2008.

³¹ Punto 5.2 della circolare n. 48/E/2007.

³² Punto 5.3 della circolare n. 48/E/2007.

³³ Salvo che nel caso di devoluzione ai beneficiari (e non a terzi) dei beni vincolati in trust, che non realizza, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, un ulteriore presupposto impositivo, in quanto tali beni hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in trust, funzionale proprio all'interesse dei beneficiari.

³⁴ Cassazione, n. 3737/2015, n. 5322/2015 in materia di trust di scopo, nonché, sostanzialmente in modo analogo, in tema di trust familiare: Cassazione, n. 3537/2015, n. 3886/2015 e n. 4482/2016.

che una tassazione collegata al vantaggio conseguito da un soggetto potesse permettere un rinvio *sine die* dell'assolvimento dell'imposta proporzionale.

Successivamente, però, la Suprema Corte ha contestato tale precedente orientamento³⁵, adducendo, in virtù dell'articolo 12, comma 1, preleggi, che il significato proprio di una legge va interpretato in base alla connessione delle sue parole, per cui si deve concludere che l'unica imposta espressamente istituita dalla norma è la reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, applicabile anche ai "vincoli di destinazione", senza che ciò ne abbia variato il presupposto dell'imposta, stabilito dall'articolo 1, D.Lgs. 346/1990, cioè il reale trasferimento di beni o diritti e, quindi, il reale arricchimento dei beneficiari.

In particolare, il più recente e condivisibile orientamento di legittimità ha attribuito rilievo al fatto che l'imposta introdotta nell'ambito del Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni deve essere posta in relazione con "un'idonea capacità contributiva", dovendosi considerare che il conferimento di beni e diritti in *trust* non è in grado, proprio per la natura dell'istituto, di determinare un trasferimento imponibile, rappresentando un atto generalmente neutro, inidoneo al passaggio di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta, la cui tassazione deve presupporre non una mera "utilità economica"³⁶, ma un effettivo incremento patrimoniale in favore del beneficiario.

La Suprema Corte, infatti, ha rilevato che la novellata struttura del tributo ha mantenuto la propria disciplina unitaria, ciò nonostante le distinte ipotesi impositive, che si basano comunque sull'unico indice di capacità contributiva dato dall'attualità ed effettività dell'incremento patrimoniale, che deve, però, essere valutato tenendo conto della prospettiva causale unitaria dell'istituto del *trust*, cioè tenendo conto in modo puntuale del momento e del soggetto che manifesta la capacità contributiva, in quanto l'arricchimento non può verificarsi almeno sino all'avvenuta esecuzione del programma del *trust*.

La Corte contesta, quindi, la tesi d'indiscriminata tassazione dei vincoli di destinazione, perché non appare comprensibile la collocazione della "nuova imposta" accanto alle imposte sui trasferimenti di beni e diritti *mortis causa* o con *animus donandi* e ora anche a titolo gratuito, perché il principio dell'unità del diritto non permette di alterare la struttura sostanziale della fattispecie normativa; conseguentemente, non è possibile trarre dallo scarno disposto dell'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006 alcun fondamento normativo dell'avvenuta introduzione di un'autonoma imposta che giunga a colpire la costituzione dei vincoli di destinazione in assenza di qualsivoglia evento traslativo - in senso proprio - di beni e diritti. Ciò a pena, oltretutto, in caso di diversa interpretazione, di un *deficit* di costituzionalità della novella.

Riferimenti normativi

articolo 2341-*bis*, comma 1, lettera c), cod. civ.

articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006

articolo 1, D.Lgs. 346/1990

³⁵ Cassazione, n. 21614/2016, nonché n. 975/2018, n. 13626/2018 e n. 15469/2019,

³⁶ Come addotto dal contestato orientamento di Cassazione, con sentenza n. 3886/2015.

Il luogo impositivo dei servizi immobiliari

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato.

Al fine di garantire il trattamento fiscale uniforme delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, si è reso pertanto opportuno definire – sul piano comunitario – il concetto di bene immobile.

I servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni, laddove tale requisito si considera soddisfatto per i servizi:

- derivati da un bene immobile, se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;
- erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica del bene. Il Regolamento di esecuzione riporta un'elencazione non esaustiva di prestazioni che, rispettivamente, si considerano e non si considerano relative a beni immobili, in ordine alle quali la Commissione Europea ha fornito opportuni commenti sul loro contenuto.

Luogo di effettuazione dei servizi immobiliari

L'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, in conformità all'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE, stabilisce che si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

"le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato".

Tale deroga, applicabile dal 1° gennaio 2010, ripropone, sostanzialmente, la regola riguardante la territorialità delle prestazioni di servizi relative a beni immobili già contenuta nel previgente articolo 7, comma 4, lettera a), D.P.R. 633/1972 e trova applicazione, sia nei rapporti B2B sia B2C, indipendentemente dal luogo di stabilimento tanto del prestatore quanto del committente.

Rispetto alla precedente disposizione, in vigore sino al 31 dicembre 2009, la nuova norma si differenzia:

- da un lato, per l'espressa menzione della "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";
- dall'altro, per l'espressa menzione della "concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili".

Sotto il primo profilo, la norma specifica l'applicabilità alle prestazioni del servizio alberghiero - e dell'ospitalità più in generale - del criterio di territorialità previsto per le prestazioni di servizi relative a immobili. Si considerano, quindi, rilevanti ai fini impositivi in Italia le prestazioni relative alle strutture ubicate nel territorio dello Stato e irrilevanti quelle relative a strutture ubicate in altri Stati (UE ed extra-UE).

Sotto il secondo profilo, viene precisato che rientrano nel campo di applicazione della disposizione le prestazioni che comportano l'attribuzione al committente, da parte del prestatore, di diritti di utilizzazione dell'immobile (quali la locazione, la sub-locazione, concessione e la sub-concessione).

Definizione di beni immobili

Come evidenziato dalla circolare n. 37/E/2011 (§ 3.1.2), 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.

Fino al 31 dicembre 2009, infatti, in forza delle disposizioni contenute nelle lettere a) e b), comma 4, articolo 7, 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. Tali luoghi normalmente coincidevano, per cui la difficoltà di qualificare un determinato bene come mobile o immobile non avrebbe comportato incertezze in sede di determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione; si immagini, ad esempio, il caso di un committente italiano che avesse affidato a un fornitore francese la riparazione di un impianto incorporato in un immobile situato in Italia, intervento a sua volta subappaltato dal soggetto francese a un soggetto tedesco: a prescindere dalla qualificazione dell'impianto come bene mobile o bene immobile, fino al 31 dicembre 2009 le prestazioni di servizi citate sarebbero state da assoggettare a Iva in Italia.

Nell'attuale contesto normativo, i servizi relativi a beni mobili resi a committenti soggetti passivi d'imposta si considerano, come rilevato, 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.

In tale quadro, assume fondamentale importanza la distinzione fra beni mobili e beni immobili.

Trattandosi di profili di territorialità dell'imposizione, nel procedere a tale distinzione dovrà aversi riguardo, come sottolineato dall'Agenzia delle entrate, 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 a 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 suolo¹.

Al riguardo, particolare rilievo assume la disposizione contenuta nell'articolo 12, § 2, Direttiva 2006/112/CE, che - con specifico riferimento all'acquisizione dello *status* di soggetto passivo d'imposta - 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.

A conclusioni sostanzialmente analoghe si giunge sulla base dell'orientamento costante più volte ribadito dall'Agenzia delle entrate, ossia che 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 adattamento².

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.

Per i beni situati in Italia, la circolare n. 37/E/2011 (§ 3.1.2) ha, inoltre, precisato che, nelle more dell'emanazione da parte dell'Unione Europea dei criteri generali atti a distinguere i beni mobili dai beni immobili, occorre altresì avere riguardo all'eventuale accatastamento del bene, elemento che

¹ Cfr. sentenza 7 settembre 2006, causa C-166/05 e sentenza 16 gennaio 2003, causa C-315/00.

² Cfr. circolare n. 38/E/2010 (risposta 1.8.a).

lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile.

Nozione prevista dal Regolamento di esecuzione

Al fine specifico di garantire il trattamento fiscale uniforme delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, si è reso pertanto opportuno definire – sul piano comunitario – il concetto di bene immobile.

L'articolo 13-ter, Regolamento UE 282/2011 dispone che, ai fini dell'applicazione della Direttiva Iva, si considerano beni immobili:

- una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile stabilire titolo e possesso;
- 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;
- 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;
- 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.

Norma	Principali chiarimenti
lettera a)	<p>i concetti di "diritto di proprietà" e "possesso" devono essere applicati dagli Stati membri con modalità comuni senza fare riferimento alle definizioni nazionali, per cui ciò che conta è il potere di disposizione sostanziale del bene e non quello formale rappresentato dal titolo giuridico di proprietà. 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</p>
lettera b)	<p>il fabbricato può essere definito come una struttura (eretta dall'uomo) con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica, mentre il termine "edificio" ha un significato più ampio e comprende altre strutture (erette dall'uomo) che non si considerano generalmente come fabbricati, come per esempio le 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, etc..</p> <p>Nella previsione in esame rientrano anche i fabbricati e gli edifici incompleti e quelli in corso di costruzione, vale a dire che diventano beni immobili man mano che i lavori di costruzione proseguono e la struttura viene eretta sul suolo o a esso incorporata. Anche se non è ancora abitabile o idonea allo scopo, tale costruzione deve essere considerata come un bene immobile. Per valutare se il fabbricato/edificio non sia agevolmente smontabile o rimuovibile, occorre considerare i seguenti criteri oggettivi:</p> <p>l'esigenza di avvalersi di competenze professionali, con riguardo a utensili, attrezzature, conoscenze, etc. 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 etc.)</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>L'utilizzo previsto di un bene come sede permanente può dare un'indicazione sulla sua natura di bene "immobile", ma non è sufficiente, come criterio, per determinare se una costruzione si possa considerare un bene immobile. Ciò che occorre verificare è se tale costruzione sia eretta al suolo o in esso incorporata in modo da non poter essere agevolmente smontata o rimossa</p>

lettera c)	<p>per essere considerati beni immobili, occorre verificare se in mancanza di tali elementi (cioè se dovessero essere rimossi) la natura del fabbricato o dell'edificio in sé ne risulterebbe mutata in modo tale da inficiarne l'utilizzo per la funzione per cui è stato progettato.</p> <p>Tuttavia, gli elementi, apparecchi o congegni – anche se fissati al fabbricato o all'edificio – che non perdono la loro individualità o integrità strutturale costituiscono semplici dotazioni in un fabbricato o edificio che mantiene la propria completezza anche in mancanza di tali elementi. Ciononostante, tali elementi potrebbero essere considerati beni immobili se non possono essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio in cui sono installati.</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 inutilizzabile in mancanza di tale elemento. Ad esempio, in un parco eolico, gli elementi del generatore (ad esempio, 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 parte integrante del fabbricato o dell'edificio quando contribuisce a rendere completo il fabbricato o l'edificio sulla base delle caratteristiche a esso comunemente associate e della funzione a esso assegnata</p>
lettera d)	<p>l'espressione "installato in modo permanente" 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 "in modo permanente" potrebbe essere interpretato in modo soggettivo, vale a dire sulla base dell'intenzione della persona di installare un elemento in modo permanente, oppure in modo oggettivo, cioè facendo riferimento al periodo di tempo durante il quale è installato tale elemento. Sennonché, quando si tratta di elementi installati in fabbricati o in edifici destinati allo svolgimento di un'attività economica, si dovrà di preferenza far riferimento a un criterio oggettivo per determinare che tipi di elementi saranno probabilmente installati in modo permanente. Le apparecchiature o i macchinari industriali hanno una vita economica/utile più breve dei fabbricati o degli edifici all'interno dei quali sono utilizzati. Per "permanente" in questo contesto si intende che gli elementi sono utilizzati per un certo periodo di tempo nell'ambito di un'attività economica per la quale sono stati acquisiti.</p> <p>Nella nozione di "distruzione" 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. L'"alterazione" è, invece, un cambiamento meno drastico e comporta comunemente un cambiamento nel carattere o nella composizione; 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 esempio, i fori dei tasselli) facili da nascondere o riparare.</p> <p>Per determinare se l'alterazione sia o no significativa, potrebbe essere utile valutare gli sforzi, il tempo o i costi necessari per la riparazione del fabbricato o dell'edificio. Può rappresentare un ulteriore indicatore anche valutare se la rimozione dell'elemento possa causare un certo danno allo stesso elemento, ad esempio se occorra riparare l'elemento una volta rimosso, oppure se esso non abbia più valore né sia più utile ad alcuno scopo o non possa più assolvere alla stessa funzione.</p> <p>Pertanto, ai fini dell'applicazione della previsione in esame, il fissaggio dell'elemento al fabbricato o all'edificio deve essere abbastanza forte da formare un tutto unico che assolva a una funzione specifica indipendente dal fabbricato e la cui rimozione causerebbe un danno significativo al fabbricato o all'edificio ed eventualmente allo stesso elemento rimosso</p>

Collegamento del servizio con il bene immobile

Per quanto riguarda il collegamento che deve sussistere tra la prestazione e il bene immobile affinché si rientri nella deroga territoriale dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, corrispondente all'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE, l'articolo 31-*bis*, § 1, Regolamen-

to UE 282/2011 dispone che i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni.

La norma prosegue stabilendo che tale requisito si considera soddisfatto per i servizi:

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

Secondo le note esplicative della Commissione Europea:

- i criteri di cui alla lettera a), articolo 37-*bis* del Regolamento riguardano i servizi in cui l'esito deriva dal bene immobile (ad esempio, la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato). In altri termini, il servizio deriva da un bene immobile quando viene fatto uso dell'immobile per effettuare il servizio, purché tale immobile costituisca l'elemento centrale e indispensabile della prestazione;
- i criteri della lettera b) considerano il bene immobile come l'oggetto del servizio erogato (ad esempio, la riparazione di un fabbricato). In altri termini, è necessario che il servizio comporti l'alterazione dello stato giuridico e/o delle caratteristiche fisiche del bene immobile. Si presume che ogni tipo di modificazione fisica del bene immobile sia sufficiente per rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione, compresi i servizi volti a impedire qualsiasi alterazione fisica, fermo restando che anche modifiche di lieve entità che producano l'alterazione fisica del bene immobile (vale a dire che non comportino modifiche nella sostanza dell'immobile) rientrano nell'ambito di applicazione della norma (ad esempio, la manutenzione o la pulizia di strade, gallerie, ponti, fabbricati, etc.);
- i criteri delle lettere a) e b) non sono cumulativi, 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 2 lettere affinché il servizio sia compreso fra quelli immobiliari.

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 2 elenchi di cui ai § 2 e 3, articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011.

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

- controllare se il servizio sia incluso nell'elenco di cui all'articolo 31-*bis*, § 2, Regolamento UE 282/2011. In caso affermativo, esso rientra nell'ambito di applicazione della deroga territoriale fondata sul luogo di ubicazione dell'immobile ex articolo 47, Direttiva Iva;
- verificare se il servizio sia escluso dall'applicazione dell'articolo 47, Direttiva Iva ai sensi dell'articolo 31-*bis*, § 3, Regolamento UE 282/2011;
- qualora il servizio non sia ricompreso in nessuno dei due elenchi, verificare se soddisfi qualsiasi altro criterio di cui all'articolo 31-*bis*, § 1, Regolamento UE 282/2011.

Esemplificazioni

L'articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011, nei § 2 e 3, riporta un'elencazione non esaustiva di prestazioni che, rispettivamente, si considerano e non si considerano relative a beni immobili e in ordine alle quali le esplicative della Commissione Europea forniscono gli opportuni commenti sulla loro portata.

Servizi relativi a beni immobili	Servizi non relativi a beni immobili
<ul style="list-style-type: none">• 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	<ul style="list-style-type: none">• 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 a uso esclusivo del destinatario• prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili

- 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
- locazione finanziaria e locazione di beni immobili, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile a 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
- 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
- installazione o 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
- 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

Casistiche affrontate dalla prassi amministrativa

Di seguito si riportano alcune casistiche recentemente affrontate dall'Agenzia delle entrate in merito all'individuazione del luogo impositivo dei servizi immobiliari.

Servizi immobiliari "composti"

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 2/2018, ha esaminato il caso di un soggetto non residente che organizza in Italia un congresso e che, a tal fine, intende utilizzare, a titolo oneroso, un immobile avvalendosi anche di specifici servizi resi a latere della sua concessione in uso (nella specie, si fa riferimento ai servizi resi in occasione di eventi sportivi).

Secondo l'Agenzia delle entrate, la prestazione di servizi dedotta in contratto è territorialmente rilevante in Italia, ai sensi dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, in combinato disposto con l'articolo 12, D.P.R. 633/1972, se dall'esame delle circostanze del caso specifico emerge che:

- la concessione in uso degli immobili è essenziale e indispensabile per la prestazione del servizio; e
- i servizi pattuiti sono ancillari alla concessione in uso degli immobili, anche in relazione al loro valore economico.

L'Agenzia delle entrate, a fondamento di tale conclusione, si è limitata a precisare che essa discende dall'interpretazione della previsione interna in materia di territorialità dei servizi immobiliari alla luce delle indicazioni contenute nell'articolo 31-*bis*, Regolamento UE 1042/2013 (invero, si tratta dell'articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011, aggiunto dal Regolamento UE 1042/2013).

Innanzitutto, si ricorda che l'articolo 7-*quater*, D.P.R. 633/1972 stabilisce, alla lettera a), che si considerano effettuate nel territorio dello Stato: *"le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato"*.

La concessione del diritto di utilizzazione di un bene immobile, oltre a essere espressamente inclusa nell'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE, rientra nella previsione di cui all'articolo 31-*bis*, § 2, lettera j), Regolamento UE 282/2011, che richiama: *"la cessione o il trasferimento di diritti, diversi da quelli di cui alle lettere h) e i), per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie"*.

In proposito, la Commissione UE, nelle note esplicative (§ 2.4.11.1), ha chiarito che: *"tenendo conto dell'articolo 31-*bis*, § 2, lettera j), in combinato disposto con le lettere h) e i), è evidente che l'ambito di applicazione dell'articolo 31-*bis*, § 2, lettera j) è più ampio di quello delle altre due disposizioni, in quanto mira a comprendere servizi "diversi da quelli di cui alle lettere h) e i)". Esso è pertanto d'applicazione non solo agli esempi elencati nella disposizione stessa (diritti di pesca e di caccia, l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, l'uso di strutture soggette a pedaggio quali ponti o gallerie), ma anche a ogni altra cessione o altro trasferimento analoghi di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, non esplicitamente elencati dalle disposizioni di cui sopra, a condizione che il servizio presenti un nesso sufficiente con un bene immobile"*.

Nella fattispecie considerata dall'Agenzia delle entrate si fa espressamente riferimento: *"alla prestazione di servizi composta dalla concessione a titolo oneroso dell'uso di beni immobili ubicati in Italia, destinati ad attività congressuale, e dalla fornitura di servizi effettuata in occasione di eventi sportivi"*.

Dalla giurisprudenza costante della Corte di Giustizia emerge che, ai fini dell'Iva, ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente. Tuttavia, quando un'operazione comprende diverse prestazioni, si pone la questione se essa debba essere considerata come un'operazione unica o come corrispondente a più prestazioni distinte e indipendenti da valutarsi separatamente.

Una prestazione deve essere considerata come unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola

prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. Occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione.

Inoltre, ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscano una prestazione principale, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. In particolare, una prestazione deve essere considerata accessoria a una prestazione principale quando essa non costituisce per i destinatari un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto.

L'Agenzia delle entrate ha correttamente ritenuto applicabile il nesso di accessorialità, sicché la prestazione dedotta in contratto assume carattere di unicità.

Come specificato nelle note esplicative (§ 1.6):

"in presenza di una prestazione unica raggruppata, occorre individuare l'elemento predominante della stessa e verificare se l'elemento predominante sia relativo o no a un bene immobile".

Si comprende, pertanto, perché l'Agenzia delle entrate abbia affermato che la rilevanza territoriale dell'operazione in base alla deroga del luogo di ubicazione dell'immobile sia subordinata alla circostanza che *"la concessione in uso degli immobili è essenziale e indispensabile per la prestazione del servizio"*.

Lavori di realizzazione delle opere infrastrutturali

Con la risposta all'interpello n. 47/2019, è stato esaminato il caso sollevato dall'istante che, in qualità di soggetto pubblico unico incaricato dell'attuazione dei progetti di *"Investimento Territoriale Integrato"* (ITI), stipulerà specifici contratti d'appalto – a seguito di espletamento di gara pubblica – per l'esecuzione delle seguenti prestazioni:

- direzione lavori e coordinamento sicurezza di talune "opere" da realizzarsi interamente nel Paese X e altre da realizzarsi parte nel Paese X e in parte in Italia;
- lavori di realizzazione di infrastrutture da realizzarsi interamente nel Paese X e altre da realizzarsi parte nel Paese X e parte in Italia.

Sulla base di quanto rappresentato, trattasi delle seguenti opere infrastrutturali:

- costruzione di un ponte ciclabile sul fiume e di una pista ciclabile;
- realizzazione di un'area ricreativa, con parcheggio attrezzato per *camper*;
- realizzazione di un percorso ciclabile lungo il confine tra l'Italia e il Paese X;
- manutenzione ordinaria e straordinaria di edifici siti in Italia nel Paese X;
- restauro di edifici siti in Italia e nel Paese X.

Secondo l'Agenzia delle entrate: *"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 a 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"*.

Tale conclusione presuppone, allo stesso tempo, che le opere infrastrutturali di cui sopra siano qualificabili come "beni immobili" e che le prestazioni di servizi poste in essere, riguardanti la direzione lavori e coordinamento sicurezza e la realizzazione delle opere stesse, siano classificabili come prestazioni relative a beni immobili.

In merito al concetto di "bene immobile", alla luce del richiamato articolo 13-ter, Regolamento UE 282/2011, si osserva che le opere infrastrutturali oggetto dell'istanza di interpello costituiscono beni immobili, come si desume agevolmente dalle note esplicative della Commissione Europea relative al Regolamento UE 1042/2013, che – nel distinguere tra fabbricato e edificio – specificano che gli edifici possono comprendere anche opere di ingegneria civile, quali strade, ponti, aeroporti, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, nonché impianti industriali quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, etc..

L'individuazione del *"nesso sufficientemente immediato e diretto"* che deve sussistere tra la prestazione e il bene immobile affinché la prima sia "relativa" al secondo e, quindi, soggetta a Iva nel luogo in cui il bene immobile è situato deve avvenire in funzione non solo del contenuto dell'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE e del corrispondente articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.P.R.

633/1972, ma anche della doppia elencazione dei servizi contenuta nell'articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011, in cui sono riportate, sia pure in via esemplificativa, le prestazioni che, rispettivamente, si considerano e non si considerano relative a beni immobili.

Nel caso di specie, assume senz'altro rilevanza l'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE e il corrispondente articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, ove vengono richiamate "le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari", ma anche, avuto riguardo alle altre tipologie di prestazioni oggetto dell'istanza di interpello:

- la lettera c), comma 2, articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011, che richiama "l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti";
- la lettera d), comma 2, articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011, che richiama "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";
- la lettera l), comma 2, articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011, che richiama i "lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili".

In definitiva, conclude l'Agenzia delle entrate, le prestazioni di servizi relative alla realizzazione, direzione e coordinamento della sicurezza delle predette opere infrastrutturali sono da assoggettare a Iva in base al criterio territoriale del luogo di ubicazione del bene immobile. A tal fine, occorre tenere in considerazione che, come esplicitato nelle note esplicative, la circostanza 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 incide, di per sé, sull'esistenza del "nesso immediato e diretto". Nei casi, però, in cui la prestazione del servizio avvenga in più di una giurisdizione, l'imposta sarà ripartita proporzionalmente fra le giurisdizioni di competenza.

Servizi resi ai gestori dei fondi di investimento immobiliare

Con la risposta all'interpello n. 65/2019, l'Agenzia delle entrate ha esaminato il presupposto territoriale dell'Iva dei servizi resi a favore di un fondo immobiliare "chiuso" gestito da una società stabilita in altro Stato UE, con identificazione ai fini Iva in Italia.

Tali servizi, riguardanti gli immobili situati in territorio nazionale, consistono nel prestare assistenza alla società di gestione:

- con riferimento alle opportunità di acquisizione/cessione di beni immobili;
- nella stesura e attuazione del piano industriale;
- nel contenzioso e nel precontenzioso;
- coordinando la valutazione periodica del portafoglio immobiliare;
- in relazione alla gestione corrente del portafoglio immobiliare.

All'Agenzia delle entrate è stato chiesto se i servizi di cui sopra:

- siano genericamente riferibili a immobili che, essendo ubicati in territorio italiano, assumono rilevanza impositiva in Italia ai sensi dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972; ovvero
- siano strettamente connessi alla gestione di un portafoglio immobiliare gestito da un soggetto stabilito in altro Stato UE e, come tali, esclusi da Iva in Italia ai sensi dall'articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Assume rilevanza, nel caso di specie, il successivo § 2, articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011, che nell'individuare, in via esemplificativa, i servizi che si considerano relativi a beni immobili, richiama, alla lettera o), "la gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari di cui al § 3, lettera g), consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario ...". specularmente, ai sensi del successivo § 3, lettera g), non rientra tra i servizi relativi a beni immobili "la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari ...".

Come indicato dall'Agenzia delle entrate, per comprendere appieno la nozione di "gestione del portafoglio di investimenti immobiliari" sono utili le indicazioni rese dalla Commissione europea nelle note esplicative del 26 ottobre 2015, secondo cui: "a differenza dei servizi di gestione immobiliare, incentrati sul regolare esercizio e funzionamento del bene immobile, i servizi di gestione del portafoglio si

occupano degli interessi finanziari del destinatario e mirano primariamente ad aumentare il valore del suo portafoglio. Il gestore del portafoglio pertanto non si occuperà della gestione quotidiana del bene, ma si concentrerà piuttosto sull'analisi e il monitoraggio del mercato e dei beni del suo cliente, acquistando e vendendo beni immobili, aggiungendo valore e cercando nuove opportunità di investimento per il suo cliente, nonché sviluppando relazioni con altri investitori" (punto 232).

Il predetto documento della Commissione, inoltre, afferma che: "la differenza principale fra la gestione della proprietà e la gestione del portafoglio risiede nell'uso che viene fatto del bene immobile in questione. Il bene immobile può essere un bene d'investimento Ogniqualvolta un bene immobile è acquistato o venduto a fini d'investimento, i servizi di gestione collegati a tale operazione (compresi i servizi di gestione del bene forniti durante il periodo di possesso) sono da considerare come gestione del portafoglio e in quanto tali non costituiscono servizi relativi a beni immobili" (punto 233).

Nella risposta dell'Agenzia delle entrate viene respinta la soluzione interpretativa prospettata dall'istante, secondo cui i servizi resi alla società di gestione del fondo immobiliare dovrebbero essere unitariamente considerati come non territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia siccome è prevalente la funzione "finanziaria" di gestione del portafoglio degli investimenti immobiliari.

Le indicazioni della Commissione Europea devono essere, infatti, coordinate con la posizione della giurisprudenza della Corte di Giustizia, che in merito alla nozione di "gestione dei fondi comuni di investimento", ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 135, § 1, lettera g), Direttiva 2006/112/CE, ha affermato che rientrano nella nozione in esame, "oltre alle funzioni di gestione di portafogli", anche "i servizi di gestione amministrativa e contabile dei fondi forniti da un gestore esterno" che - precisano i giudici dell'Unione - devono formare "un insieme distinto, valutato globalmente, che abbia l'effetto di adempiere le funzioni specifiche ed essenziali della gestione del fondo"³.

Più recentemente, inoltre, la Corte ha specificato che: "l'attività specifica di un fondo comune d'investimento consiste nell'investimento collettivo dei capitali raccolti. Pertanto, dal momento che gli attivi di un fondo siffatto consistono in beni immobili, la sua attività specifica comprende, da un lato, attività relative alla scelta, all'acquisto e alla vendita dei beni immobili e, dall'altro, ai compiti amministrativi e di contabilità Per contro, l'amministrazione effettiva dei beni immobili non attiene specificamente all'amministrazione di un fondo comune d'investimento, in quanto va al di là delle diverse attività connesse all'investimento collettivo dei capitali raccolti. Poiché l'amministrazione effettiva dei beni immobili mira a preservare e ad accrescere il patrimonio investito, il suo obiettivo non attiene specificamente all'attività di un fondo comune d'investimento, ma riguarda ogni tipo d'investimento"⁴.

Alla luce della giurisprudenza richiamata, nel caso di specie, non tutti i servizi forniti alla società di gestione concretizzano le funzioni specifiche ed essenziali della gestione del fondo comune d'investimento. Secondo l'Agenzia delle entrate, rientrano nella nozione di "gestione del portafoglio di investimenti immobiliari" - e sono, pertanto, esclusi da Iva in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 - i servizi di assistenza relativi all'individuazione delle opportunità di acquisizione/cessione di beni immobili.

Di contro, i restanti servizi sopra elencati appaiono indipendenti dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, perseguendo un obiettivo diverso da quello specificamente relativo all'attività di un fondo comune d'investimento. Essi, pertanto, in quanto riconducibili all'amministrazione effettiva degli immobili in portafoglio, sono da considerare territorialmente rilevanti in Italia in base al criterio dell'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Riferimenti normativi

articolo 7 e 7-quater, D.P.R. 633/1972

circolare n. 37/E/2011

articolo 12 e 47, Direttiva 2006/112/CE

articolo 13-ter, 31-bis, articolo 37-bis, Regolamento UE 282/2011

principio di diritto n. 2/2018

³ Così sentenza 4 maggio 2006, causa C-169/04.

⁴ Così sentenza 9 dicembre 2015, causa C-595/13.



Privacy

AGYO PRIVACY

Agyo Privacy è la soluzione TeamSystem fruibile in cloud con cui gestire tutti gli adempimenti legati alla nuova normativa sulla Privacy.

La soluzione si rivolge a tutti i soggetti che trattano dati personali, quali Aziende (di ogni settore e dimensione), Professionisti (Commercialisti, Consulenti del Lavoro, Avvocati, Notai, ecc.), Associazioni ed Enti Pubblici.

Anche se la tua Impresa gestisce diverse società o il tuo Studio svolge attività di consulenza per più di un'azienda, Agyo Privacy è la soluzione giusta per la tua organizzazione.

Con Agyo Privacy si può:

- gestire l'organigramma dell'organizzazione identificando i titolari del trattamento, i responsabili, i soggetti autorizzati e tener traccia di tutte le attività relative ai dati trattati; un set di API consentirà di estendere il registro anche a software sviluppati da terze parti

- definire gli asset aziendali, identificare i rischi e applicare le misure di sicurezza necessarie
- compilare correttamente il Registro dei Trattamenti step by step

Agyo Privacy consente a tutti i membri del team che gestiscono la privacy di lavorare simultaneamente al processo di conformità.

Agyo Privacy si integra con le altre app presenti nella suite di Agyo, la piattaforma tecnologica di TeamSystem per l'erogazione di servizi e lo scambio di dati fra Imprese, Professionisti, Istituti Bancari e Pubblica Amministrazione. Per tutti i documenti generati è infatti possibile apporre una firma digitale e conservarli a norma.

Digitalizza la tua organizzazione con Agyo Privacy.

Mettiti a tuo agyo!