

**Edizione di lunedì 13 giugno 2016**

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

[IMU e TASI: vincoli incrociati di aliquota](#)

di **Fabio Garrini**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

[Gli intrecci fra voluntary disclosure e RW](#)

di **Nicola Fasano**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

[Nuovo codice Unionale: come cambiano le regole sul valore in dogana](#)

di **Sara Armella**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

[La disapplicazione per le società in perdita sistematica](#)

di **Sandro Cerato**

## **IVA**

[L'IVA sulla fornitura di stand fieristici con relativo allestimento](#)

di **Marco Peirola**

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***IMU e TASI: vincoli incrociati di aliquota***

di **Fabio Garrini**

Quando ci si approccia al calcolo dell'IMU e della TASI, l'aspetto che risulta probabilmente più problematico è **l'individuazione della corretta aliquota applicabile**, soprattutto con riferimento all'imposta sui servizi; questa è infatti caratterizzata da una serie di **vincoli incrociati con il tributo maggiore**, vincoli che spesso non sono immediati da gestire.

#### **Le aliquote IMU**

L'aliquota di base dell'IMU è stata fissata allo **0,76 per cento**: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali (quindi il *range* dell'aliquota ordinaria sarà compreso tra un minimo del 0,46 ed un **massimo del 1,06 per cento**).

Per l'abitazione principale (nelle poche situazioni in cui questa risulta imponibile, come nel caso di immobili di categoria **A/1, A/8 e A/9 e relative pertinenze**) può essere prevista un'aliquota pari allo 0,4 per cento. I Comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali (quindi il *range* dell'aliquota ordinaria sarà compreso tra il minimo dello 0,2 ed un **massimo dello 0,6 per cento**). Peraltro, per l'abitazione principale è prevista anche l'applicazione della **detrazione**.

I Comuni possono (quindi non è detto che tale previsione sia introdotta) ridurre l'aliquota di base fino allo 0,4 per cento nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 TUIR, ovvero nel caso di immobili posseduti da soggetti IRES, ovvero nel caso di immobili locati.

#### **Le aliquote TASI**

I due tributi comunali, TASI e IMU, viaggiano parallelamente e, **in generale, si vanno a sommare** per le diverse tipologie di immobili. Vi sono però delle differenze tra le due imposte circa gli immobili da assoggettare al prelievo. In particolare, i terreni agricoli sono esenti da TASI mentre scontano l'IMU (seppure con molte deroghe); i fabbricati rurali sono esenti da IMU ma richiedono il versamento TASI (seppure con aliquota ridotta).

Ai fini TASI sono previsti i seguenti vincoli:

- per i **fabbricati rurali** ad uso strumentale (stalle, serre, depositi attrezzi, ecc.) l'aliquota massima della TASI non può comunque eccedere il limite dell'**1 per mille** e tale limite

non può in alcun caso essere incrementato dal Comune;

- per i fabbricati **invenduti delle imprese di costruzione**, destinati alla vendita ed in ogni caso non locati, (già esenti ai fini IMU) è prevista un'aliquota del 1 per mille, che il Comune può elevare **sino al 2,5 per mille**, ovvero ridurre sino a zero;
- la **somma delle aliquote della TASI e dell'IMU**, per ciascuna tipologia di immobile, non può essere in ogni caso superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, quindi si deve fare riferimento ad un **tetto fissato al 10,6 per mille per la generalità degli immobili**, ovvero ad altre minori aliquote in relazione alle diverse tipologie (ossia il 6 per mille per le abitazioni principali, dove queste risultassero tassate, come nel caso degli immobili di lusso). Questa è la previsione che comporta le maggiori problematiche in quanto, il **calcolo della TASI è necessariamente vincolato alla previa verifica del calcolo IMU**;
- per il 2014 e 2015 era stata introdotta la possibilità, a favore dei Comuni, di **derogare** ai due limiti da ultimo richiamati **per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille**. La L.208/2015 ha attribuito ai Comuni il potere di mantenere detta maggiorazione anche per il 2016, nella stessa misura applicata per l'anno 2015 e limitatamente agli immobili non esentati. Sul punto la risoluzione 2/DF del 22 marzo 2016 precisa: se il Comune aveva deliberato la maggiorazione in questione solo per gli immobili destinati ad abitazione principale, tale maggiorazione non potrà essere ovviamente mantenuta per tale fattispecie, essendo tali immobili divenuti esenti anche ai fini TASI, né potrà essere spostata su altre fattispecie.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Gli intrecci fra voluntary disclosure e RW***

di **Nicola Fasano**

In sede di compilazione **dell'RW 2016 e dei connessi quadri reddituali** è bene tenere presente, da un lato, le **profonde differenze** fra l'approccio tenuto in sede di *voluntary disclosure* e quello da seguire in sede di "compilazione ordinaria" dell'RW e, dall'altro, in particolare **nei casi in cui la VD sia stata chiusa**, potrà essere utile **tenere conto di quanto definito** con l'Ufficio.

Fra le differenze più significative sicuramente va annoverata la necessità che **nel caso di più soggetti che hanno la contitolarità di assets esteri**, in sede di RW ciascuno indica come valore finale **l'intero ammontare dell'asset**, specificando poi la relativa quota di possesso.

Allo stesso modo, in caso di **delegati** al prelievo su una relazione bancaria anche loro sono tenuti a indicare, ai fini del monitoraggio fiscale, **l'intero ammontare** di tale relazione.

Questo vuol dire che se qualcuno dei soggetti obbligati non compila l'RW è di fatto **autonomamente sanzionabile sull'intero valore** non riportato in RW.

In sede di *voluntary*, invece, sappiamo che il **modello VD** è stato compilato indicando la sola **quota parte** relativa a ciascun contitolare e/o delegato sui conti, stante la specifica previsione normativa di **presunzione**, salvo prova contraria, **di ripartizione in parti uguali** del valore degli *assets* in presenza di più soggetti che ne avevano la disponibilità, con conseguente equa "distribuzione" delle relative sanzioni.

Anche **sotto il profilo reddituale**, inoltre, va rimarcato che in sede di dichiarazione **nessuna semplificazione** purtroppo è concessa con riferimento alla determinazione dei **redditi finanziari**, compresi quelli provenienti da *dossier* titoli, mentre invece in sede di **voluntary disclosure** in presenza di attività finanziarie con un valore medio non superiore ai due milioni di euro, si poteva utilizzare il **metodo forfettario** basato sulla redditività presunta del 5% applicata all'ammontare del portafoglio alla data del 31.12 di ciascun anno e sulla conseguente tassazione con imposta sostitutiva del 27%.

Nulla di tutto ciò in sede di dichiarazione laddove è comunque necessario procedere alla **determinazione analitica dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria**. Proprio **nel 2015**, fra l'altro, potremmo avere un **numero significativo di operazioni** a seguito dell'integrale cessione/rimborso/riscatto degli strumenti finanziari in cui era investito il capitale, poi rimpatriato a seguito della *voluntary*.

Così come si deve tenere ben presente che, qualora, per qualsiasi ragione, pur essendovi

tenuti, **non si compila l'RW** o lo si compila per valori inferiori a quelli dovuti, le **sanzioni** a cui ci si espone sono quelle **ordinarie "extra-VD"**: ad esempio, ai fini del monitoraggio fiscale, la sanzione minima in caso di capitali detenuti in **Paesi Black list** (compresi quelli "con accordo", come per esempio Svizzera o Montecarlo) di cui ai D.M. del 1999 e del 2001 **è pari al 6%** (e non al 3% applicato invece in sede di VD con riferimento ai Paesi *Black list* con accordo, ricorrendone le relative condizioni). Tale aspetto va attentamente considerato anche qualora si opti per il **ravvedimento operoso** in merito ad anni pregressi nell'ambito del quale Paesi come la Svizzera sono considerati a tutti gli effetti "*Black list*".

Fermo restando quanto sopra, ovviamente la *voluntary disclosure*, quando conclusa e in qualche modo "ratificata" dall'Ufficio, rappresenta pur sempre un **buon viatico** per la corretta compilazione dell'RW negli anni successivi al periodo di imposta 2013 (ultimo anno oggetto di VD), prendendo spunto proprio da quanto fatto in relazione al 2013 nella VD poiché è a partire da tale annualità (Unico 2014) che hanno trovato applicazione le nuove disposizioni sulla **valorizzazione degli assets**, sul concetto di titolare effettivo ecc., secondo quanto **chiarito dalla circolare 38/E/2013**.

Si pensi al caso in cui ci fossero dei dubbi sulla **valorizzazione di un immobile** o di **una partecipazione non quotata**: è chiaro che se l'Agenzia delle Entrate ha "ratificato" il valore proposto nella VD tale valore, a parità di condizioni, **potrà essere utilizzato anche negli anni successivi**.

A patto, ovviamente, che l'Agenzia delle Entrate abbia **correttamente applicato** la disciplina in vigore dal 2013, in quanto ben potrebbe accadere che il contribuente si sia "tappato il naso" in sede di VD per definire la procedura (rispetto alla quale **l'ipotesi di intraprendere il contenzioso è più teorica che reale**, visto che verrebbero meno tutti i benefici della procedura) pur in presenza di "forzature" pro-Fisco da cui **in sede dichiarativa legittimamente potrebbe ritenere di discostarsi**, sapendo che resterebbe pur sempre la carta del contenzioso "liberamente" esperibile in caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Nuovo codice Unionale: come cambiano le regole sul valore in dogana***

di Sara Armella

A partire dal **1° maggio 2016**, per determinare il valore della merce importata e liquidare correttamente i **dazi doganali**, occorre fare riferimento alle regole previste dal **nuovo codice doganale dell'Unione** (Reg. UE 9 ottobre 2013, n. 952, in prosieguo **CDU**), e dai relativi regolamenti di attuazione (Reg. UE 28 luglio 2015, n. 2446, RD; 24 novembre 2015, n. 2447, RE e 17 dicembre 2015, n. 341, TDA).

Poiché i dazi doganali sono di norma commisurati al valore dei prodotti importati, **approfondire la nuova disciplina di riferimento assume estrema importanza**, anche al fine di valutare preventivamente le ricadute economiche degli acquisti internazionali di beni e individuare le corrette strategie operative.

Secondo la nuova normativa, la base primaria per il valore in dogana dei prodotti importati è rappresentata dal **valore di transazione**, ossia dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, **"eventualmente adeguato"** (art. 70 CDU). Tale ultimo inciso merita di essere evidenziato, poiché mentre la previgente disciplina (Reg. CE 2913 del 1992, **CDC**) consentiva di forfetizzare soltanto alcuni degli elementi che compongono il valore doganale (es. commissioni e spese di mediazione o altri pagamenti effettuati come condizione della vendita), dal 1° maggio 2016 è **possibile richiedere in dogana anche la forfetizzazione del valore transazionale di base**, ossia del prezzo corrisposto al venditore per l'acquisto della merce. Tale agevolazione, come molte delle altre previste dal nuovo codice, è condizionata dal possesso di alcuni dei requisiti previsti per il rilascio della certificazione Aeo (operatore economico autorizzato), nonché dal riscontro delle altre condizioni previste dal codice (art. 73 CDU).

Il prezzo di vendita indicato nella fattura di acquisto del bene non può, tuttavia, essere semplicemente trasposto nella dichiarazione doganale, poiché se, da un lato, occorre sommarvi gli ulteriori elementi previsti dalla legge, dall'altro, vi sono anche voci di costo che, al ricorrere di precise condizioni, **non vanno computate nel valore di transazione**.

Le novità più significative concernono le **royalties** (ossia i corrispettivi per l'uso di diritti quali brevetti, modelli, progetti, *know how*, marchi commerciali) relativi alle merci importate, giacché il CDU prevede che il loro importo integri il **valore di transazione** (nella misura in cui non siano già stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare), se il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagarli come condizione per la vendita delle merci. Ciò, in

particolare, si verifica se: a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento; b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali; c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante (art. 136, RE). Tali condizioni, a differenza di quelle previste dal CDC, **non sono cumulative**, sicché è sufficiente che ve ne sia una soltanto perché le *royalties* vadano incluse nel valore doganale della merce. Inoltre, la condizione di cui alla lettera c) potrebbe ampliare sensibilmente i casi in cui i diritti di licenza sui beni immateriali e le *royalties* siano sottoposti a **tassazione**, poiché non si tiene più conto, né del venditore, né della circostanza che quest'ultimo richieda il pagamento della *royalty*, ma soltanto del fatto che l'acquirente, anteriormente o successivamente all'acquisto della merce, debba pagare un **corrispettivo** al titolare del marchio. Su tale aspetto, tuttavia, è di recente intervenuta la Commissione europea (**Custom Valuation Act, 28 aprile 2016**) chiarendo che l'Autorità doganale non può limitarsi a verificare se all'acquisto della merce faccia seguito il pagamento delle *royalties* al licenziante, dovendosi invece esaminare attentamente tutte le circostanze che concernono la vendita e l'importazione della merce, nonché le intese contrattuali che regolano i rapporti tra le parti.

Merita di essere valorizzato, inoltre, il fatto che il nuovo codice, ai fini della **non inclusione di taluni elementi nel valore doganale** (es. spese di trasporto o manutenzione dopo l'ingresso nell'Ue) non richiede più che essi siano "distinti" dal prezzo effettivamente pagato o da pagare, con la conseguenza che sarà sufficiente dimostrare che tali pagamenti non rappresentano "**condizione della vendita**" internazionale per escluderli dal valore in dogana.

Un altro importante fattore di cui occorre tenere conto nei *business plan* aziendali è rappresentato dall'abrogazione del metodo del **first sale price**, il quale consentiva, nell'ipotesi di vendite a catena della merce prima della sua importazione, di indicare in dogana, quale valore dei beni, quello relativo ad una transazione antecedente all'ultima, così riducendo la base imponibile sulla quale calcolare i dazi doganali. Proprio al fine di consentire una graduale applicazione delle nuove regole, in particolare per quelle imprese che, agendo nell'ambito della c.d. **international supply chain**, ricorrevano a tale strumento per conseguire un legittimo risparmio d'imposta, la *first sale rule* rimarrà in vigore per tutti gli operatori vincolati da un contratto concluso prima del **18 gennaio 2016**, mentre la definitiva abrogazione è prevista per il 31 dicembre 2017 (art. 347 RE).

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***La disapplicazione per le società in perdita sistematica***

di **Sandro Cerato**

Anche per il **periodo d'imposta 2015** le esimenti per le **società in perdita sistematica** indicate nel provvedimento direttoriale 11 giugno 2012 possono essere fatte valere in uno dei cinque periodi d'imposta di monitoraggio e non più solo in uno dei tre. È questo uno degli effetti positivi che derivano dalle novità introdotte già dal 2014 dall'articolo 18 del D.Lgs. n. 175/2014 (decreto semplificazioni) per le **società in perdita sistematica**.

In particolare, lo *status* di società in perdita sistematica si acquisisce laddove la società alternativamente:

- presenti **cinque dichiarazioni fiscali consecutive in perdita**;
- presenti quattro dichiarazioni in perdita fiscale ed una con un reddito imponibile inferiore al minimo previsto dall'articolo 30 della L. n. 724/1994 (quello calcolato con i coefficienti ivi indicati).

Una volta verificata la presenza di una delle due precedenti condizioni, la società si considera in perdita sistematica nel periodo d'imposta successivo al quinquennio di osservazione, con la conseguenza che **per il periodo d'imposta 2015 è necessario aver riguardo al quinquennio che va dal 2010 al 2014**. Tuttavia, oltre alla possibilità di presentare l'istanza di interpello disapplicativo, l'impresa che ha verificato lo *status* di società in perdita sistematica può avvalersi delle esimenti previste nel provvedimento direttoriale 11 giugno 2012, da verificarsi in almeno uno dei cinque periodi d'imposta. Ne consegue che, a differenza di quanto accadeva fino al periodo d'imposta 2013, in cui vi erano tre periodi d'imposta in cui poter verificare una delle cause disapplicative, **a partire dal 2014 il periodo si è allungato a cinque anni**, con evidenti maggiori possibilità di fuoriuscire dalla disciplina. L'indicazione di una delle cause indicate nel provvedimento direttoriale dell'11 giugno 2012 va effettuata nel **rigo RS116, casella 3** (modello delle società di capitali), **che consente di non compilare il prospetto per la determinazione del reddito imponibile minimo**. Nell'ambito delle numerose cause disapplicative assumono particolare rilievo quelle connesse alla **congruità e coerenza alle risultanze degli studi di settore ed al MOL positivo**.

Con riferimento alla prima, va segnalato che per potersene avvalere è necessario che la società applichi effettivamente gli studi nell'anno d'imposta interessato (2015 per Unico 2016) e che **la congruità può essere raggiunta anche per adeguamento** (al contrario della coerenza). Non possono avvalersi di tale esimente le società che non applicano, o gli studi di settore, o che hanno una causa di esclusione dagli stessi, ovvero coloro che sono soggette ai parametri. **L'esimente in questione** può essere fatta valere anche nel periodo d'imposta oggetto di



dichiarazione, poiché è contenuta tra le cause di esclusione di cui all'articolo 30 della L. n. 724/1994, applicabile, sia dalle società non operative per carenza di ricavi, sia da quelle in perdita sistematica.

Per quanto riguarda invece la **disapplicazione in presenza di MOL positivo**, è bene ricordare che tale risultato deriva dalla differenza tra valore della produzione (aggregato A del conto economico) e costi della produzione (aggregato B del conto economico) senza tener conto di ammortamenti, accantonamenti e svalutazioni, nonché dei canoni di locazione finanziaria indicati nella voce B8 del conto economico. Tuttavia, a differenza di quanto previsto per la congruità e coerenza alle risultanze degli studi di settore, **l'esimente riferita al MOL** positivo può essere fatta valere "solo" se verificata in uno dei periodi d'imposta del quinquennio di osservazione, e non anche per il periodo d'imposta oggetto di dichiarazione. In ogni caso, **l'eventuale MOL positivo verificato per il periodo d'imposta 2015**, pur non escludendo l'applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica per il 2015, ne consente la disapplicazione per i successivi cinque periodi d'imposta.

## IVA

---

### ***L'IVA sulla fornitura di stand fieristici con relativo allestimento***

di **Marco Peirola**

La territorialità della fornitura di **stand fieristici** con relativo allestimento è stata esaminata dalla Corte di giustizia nella causa **C-530/09** del 27 ottobre 2011 (*Inter-Mark Group*), per la quale è possibile qualificare l'operazione in esame come:

- **prestazione pubblicitaria**, quando lo *stand* è utilizzato per la trasmissione di un messaggio destinato ad informare il pubblico sull'esistenza o sulle qualità di determinati beni/servizi al fine di accrescerne le vendite, oppure quando costituisce una parte indissociabile di una campagna pubblicitaria e concorre alla trasmissione di un messaggio pubblicitario;
- **prestazione accessoria all'attività svolta dall'organizzatore della fiera**, quando consiste nella progettazione e nella messa a disposizione temporanea di uno *stand* per una fiera o un'esposizione, ovvero quando lo *stand* corrisponde ad un modello per il quale l'organizzatore ha stabilito la forma, la dimensione, la composizione materiale o l'aspetto visivo; lo stand può essere utilizzato anche per più eventi, purché nello stesso Paese membro;
- **prestazione di locazione di un bene mobile materiale**, quando lo *stand* è utilizzato per più eventi in più Stati membri diversi.

I giudici comunitari hanno, invece, **escluso** la possibilità di qualificare la fornitura di *stand* con relativo allestimento alla stregua di una **prestazione relativa ad un bene immobile**, soggetta a IVA nel luogo di ubicazione dell'immobile. Si afferma, infatti, che *“la prestazione di servizi contemplata non presenta alcun nesso diretto con un bene immobile, non essendo sufficiente in proposito la sola circostanza che uno stand fieristico o espositivo debba essere puntualmente e temporaneamente installato su un bene immobile, o all'interno del medesimo”* (in senso contrario, si era espressa l'Amministrazione finanziaria nella R.M. 17 agosto 1996, n. 192/E e nella R.M. 21 aprile 1997, n. 70/E)

In linea con l'orientamento esposto, l'art. 31-bis, par. 3, lett. e), del Reg. UE n. 282/2011, introdotto dal Reg. UE n. 1042/2013 con effetto dal 1° gennaio 2017, dispone che **non rientra nell'ambito dei servizi relativi a beni immobili** *“la 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”*.

Sull'ambito di applicazione della predetta norma interpretativa è intervenuta la Commissione europea con le **Note esplicative** sulle norme dell'Unione in materia di IVA riguardanti il luogo

delle prestazioni di servizi relative a beni immobili, pubblicate il 4 febbraio 2016.

Si afferma, innanzi tutto, che la previsione del Regolamento si riferisce alle situazioni in cui la messa a disposizione di uno *stand* in fiere o luoghi di esposizione è accompagnata da altri servizi correlati, definiti come non relativi a beni immobili, e che anche se la messa a disposizione di uno *stand* è accompagnata da un unico servizio correlato e i servizi sono prestati come un pacchetto di servizi, ciò è sufficiente affinché la prestazione non sia considerata relativa ad un bene immobile.

Dopodiché, viene rilevato che vi sono **tre importanti criteri cumulativi da soddisfare affinché il servizio sia considerato come non relativo a beni immobili**:

- la messa a disposizione di uno *stand*;
- la messa a disposizione di uno o più servizi correlati;
- il fatto che tali servizi correlati devono essere idonei a consentire all'espositore di esporre i prodotti e di promuovere i suoi servizi o prodotti.

In merito alle modalità di definizione della “**messa a disposizione di stand**”, la Commissione ha chiarito che la stessa consiste nel mettere temporaneamente una superficie delimitata e/o una struttura mobile (ad esempio una cabina, un banco o un bancone) a disposizione di un espositore ai fini della partecipazione a un'esposizione o fiera. Tale servizio non è considerato relativo a beni immobili nella misura in cui lo *stand* sia messo a disposizione insieme ad “**altri servizi correlati**”, vale a dire nell'ipotesi in cui il prestatore del servizio non affitti semplicemente la nuda superficie, ma fornisce un pacchetto di servizi necessari all'espositore per la promozione temporanea dei propri prodotti o della propria attività. Si tratta, per esempio, della progettazione dello *stand*, del trasporto e del magazzinaggio dei prodotti, della fornitura di macchinari, della posa dei cavi, dell'assicurazione e della pubblicità.

Significativa è la precisazione che i servizi sono considerati come correlati alla messa a disposizione di uno *stand* a prescindere dal fatto che siano **prestati nell'ambito di un contratto** (con la messa a disposizione dello *stand*) o **tramite contratti separati stipulati con il medesimo prestatore**.

In definitiva, occorre operare un distinguo fra l'**affitto del solo bene immobile**, considerato relativo a un bene immobile ai sensi dell'art. 31-*bis*, par. 2, lett. h), del Regolamento, e la **messa a disposizione di uno stand nonché di altri servizi correlati** che consentono all'espositore di esporre i prodotti, considerati non relativi a beni immobili ai sensi dell'art. 31-*bis*, par. 3, lett. e), dello stesso Regolamento. A tal fine, vanno tenute in considerazione tutte le circostanze di fatto dell'operazione, **compresi i servizi inclusi implicitamente nel contratto**, come la fornitura di elettricità, la connessione internet, il riscaldamento, l'aria condizionata, eccetera.

