

**IVA**

## ***L'applicazione del regime OSS per i servizi su immobili all'estero***

di **Marco Peirola**

**Circolari e Riviste**

**CONSULENZA  
IMMOBILIARE**

**IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4%** anziché € 210 + IVA 4%  
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta  
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

**Abbonati ora**



*Nel caso in cui il servizio “B2C” sia relativo a un bene immobile situato in altro Stato UE, può essere utile applicare il regime OSS (c.d. One Stop Shop) per evitare l’apertura di una posizione Iva in loco.*

*Infatti, laddove l’Iva sia dovuta nello Stato membro in cui è situato l’immobile, il prestatore ivi non stabilito, in qualità di debitore dell’imposta, è tenuto a identificarsi ai fini dell’Iva per adempiere agli obblighi d’imposta discendenti dall’operazione posta in essere.*

### **Territorialità dei servizi relativi a beni immobili**

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, è stata introdotta dall’articolo 1, comma 1, lettera c), D.Lgs. 18/2010, con un contenuto essenzialmente identico a quello del 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 disposizione in vigore fino al 31 dicembre 2009, la nuova norma si differenzia 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”*; e

- 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 comportino 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*”**

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 2011/282/UE, introdotto dal Regolamento di esecuzione 2013/1042/UE, dispone che, ai fini dell'applicazione della Direttiva 2006/112/CE, si considerano beni immobili:

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

### **Collegamento del servizio con il bene immobile**

Riguardo al 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, l'articolo 31-*bis*, § 1, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE 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:

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

Secondo le Note esplicative della Commissione Europea:

- i criteri di cui alla lettera a) 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.

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 di esecuzione 2011/282/UE, di seguito esposti.

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 di esecuzione 2011/282/UE. In caso affermativo, esso rientra nell'ambito di applicazione della deroga territoriale fondata sul luogo di ubicazione dell'immobile

di cui all'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE;

- verificare, in base all'elenco di cui all'articolo 31-*bis*, § 3, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, se il servizio sia escluso dall'applicazione dell'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE;
- qualora il servizio non sia ricompreso in nessuno dei 2 elenchi, verificare se soddisfi qualsiasi altro criterio di cui all'articolo 31-*bis*, par. 1, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE.

### **Esemplificazioni dei servizi relativi ai beni immobili formulate dalla Commissione Europea**

Come anticipato, l'articolo 31-*bis*, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, 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 menzionate note esplicative della Commissione Europea forniscono gli opportuni commenti sulla loro portata.

#### **Servizi relativi a beni immobili**

- elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito;
- prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene;
- edificazione di un fabbricato sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti;
- edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;
- opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione;
- rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili;
- valutazione di beni immobili, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni

#### **Servizi non relativi a beni immobili**

- 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;
- 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

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;
- installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili;
- lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili;
- gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali 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

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

### **Applicazione del regime OSS ai servizi relativi a beni immobili situati all'estero**

Nel caso in cui il servizio “B2C” sia relativo a un bene immobile situato in altro Stato UE, può essere utile applicare il regime OSS per evitare l'apertura di una posizione Iva nel suddetto Stato.

Infatti, laddove l'Iva sia dovuta nello Stato membro in cui è situato l'immobile, il prestatore ivi non stabilito, in qualità di debitore dell'imposta, è tenuto a identificarsi in loco per adempiere agli obblighi Iva discendenti dall'operazione posta in essere.

La qualifica di “*soggetto non passivo Iva*” del committente comporta sempre che il debitore dell'imposta sia il prestatore, anche se non stabilito nello Stato UE di effettuazione dell'operazione.

Sotto questo profilo, pertanto, sono esclusi “*in radice*” i dubbi relativi all'individuazione del debitore d'imposta che ricorrono quando il committente è un soggetto passivo Iva.

Anche in tal caso, di regola, il debitore d'imposta è il prestatore non residente, ma occorre verificare se – in base alla legislazione locale – il prestatore non assume tale qualità, in quanto

è il committente a essere considerato debitore d'imposta.

Si tratta, in altri termini, di verificare se lo Stato UE considerato si è avvalso della facoltà prevista dall'articolo 194, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui, se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'Iva, gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi, stabilendo a tal fine le relative condizioni.

L'Italia, per esempio, ha esercitato la facoltà in esame, prevedendo l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* c.d. "esterno". L'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, infatti, dispone che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai cessionari o committenti<sup>[1]</sup>.

Occorre, inoltre, osservare che il *reverse charge* potrebbe trovare applicazione anche quando, secondo la legislazione locale, il committente è un soggetto soltanto identificato nello Stato UE, oppure anche quando il committente, soggetto passivo, non è né stabilito, né identificato nello Stato UE.

In Italia, per esempio, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il *reverse charge* è obbligatorio tutte le volte in cui, in forza di disposizioni speciali, il debitore d'imposta sia espressamente individuato, anche per le operazioni fra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario o committente<sup>[2]</sup>.

È tale il caso dell'inversione contabile prevista dall'articolo 17, commi 5, 6 e 7, D.P.R. 633/1972, per le operazioni riguardanti determinati prodotti o settori, nonché dall'articolo 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972, per le cessioni di rottami e altri materiali di scarto e recupero.

In armonia, infatti, con la finalità di lotta alle frodi che hanno ispirato l'introduzione delle predette disposizioni, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le stesse trovano applicazione nelle ipotesi in cui il debitore dell'imposta non sia già individuato, in base ad altre norme, nel cessionario o committente.

Nel caso di specie, in cui il committente non stabilito in Italia non è un soggetto passivo Iva, il regime OSS può essere utilmente applicato per evitare l'apertura di una posizione Iva nello Stato UE di ubicazione dell'immobile:

- sia dai soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione Europea, non stabiliti all'interno dell'Unione Europea, che scelgono di avvalersi del regime OSS non-UE di cui all'articolo 74-*quinquies*, D.P.R. 633/1972 identificandosi in Italia e che, per la registrazione, trasmettono all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nello schema di cui all'allegato A del [provvedimento n. 168315/E/2021](#);
- sia dai soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti, che non



abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati ai fini Iva in Italia, nonché dai soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione Europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che scelgono di avvalersi del regime OSS UE di cui all'articolo 74-*sexies*, D.P.R. 633/1972 e che, per la registrazione, trasmettono all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nello schema di cui all'allegato B del provvedimento n. 168315/E/2021.

A seguito della registrazione *online*, gli obblighi di dichiarazione e di versamento dell'imposta dovuta nello Stato membro in cui l'immobile è ubicato sono gestiti, in maniera centralizzata e digitale in Italia, cioè nel luogo in cui il prestatore è stabilito (regime OSS UE) o identificato (regime OSS non-UE), con esonero dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione Iva annuale.

I soggetti di cui sopra, al fine di assolvere all'adempimento previsto dagli articoli 74-*quinquies*, comma 6, e 74-*sexies*, comma 4, D.P.R. 633/1972, presentano, per ciascun trimestre dell'anno solare ed entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento, anche in mancanza di operazioni, una dichiarazione, compilata sulla base dello schema di cui, rispettivamente, agli allegati D ed E del [provvedimento n. 168315/E/2021](#), utilizzando le specifiche funzionalità rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Nella dichiarazione trimestrale devono essere riportati, tra gli altri dati:

- l'ammontare delle prestazioni di servizi rientranti nel regime speciale effettuate nel periodo di riferimento, distintamente per ciascuno Stato membro in cui la prestazione di servizi si considera effettuata e suddiviso per aliquote, al netto dell'Iva;
- le aliquote applicate in relazione allo Stato membro in cui la prestazione di servizi si considera effettuata;
- l'ammontare dell'Iva, suddiviso per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti.

L'imposta dovuta in base alla dichiarazione trimestrale deve essere versata entro il termine di presentazione della dichiarazione medesima e, come specificato dall'articolo 1, D.M. 20 aprile 2015, come modificato dall'articolo 1, D.M. 12 luglio 2021, il versamento è effettuato, senza la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione "*orizzontale*", con addebito sul proprio conto aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con l'Agenzia delle entrate, oppure mediante bonifico da accreditare su un'apposita contabilità speciale aperta presso la tesoreria statale, intestata all'Agenzia delle entrate.

Riguardo alle modalità di recupero dell'Iva assolta, a monte, per l'effettuazione delle prestazioni di servizi relative ai beni immobili situati in altri Stati UE, occorre distinguere a seconda del regime speciale. Infatti:

- nel regime OSS non-UE, resta preclusa la detrazione dell'Iva salvo che per le eventuali attività non rientranti nel regime speciale, ma l'articolo 38-*ter*, comma 1-*bis*, D.P.R.



633/1972 ammette il rimborso dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi e alle importazioni di beni effettuati nel territorio dello Stato anche in assenza della condizione di reciprocità (attualmente ammessa per Svizzera, Norvegia, Israele e, da ultimo, Regno Unito<sup>[3]</sup>);

- nel regime OSS UE, resta preclusa la detrazione dell'Iva salvo che per le eventuali attività non rientranti nel regime speciale.

<sup>[1]</sup> La norma prosegue stabilendo che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in altro Stato UE, il cessionario o committente italiano adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, vale a dire mediante la procedura di integrazione e di registrazione della fattura ricevuta dal cedente o prestatore non residente. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un Paese *extra* UE, invece, il cessionario o committente italiano è tenuto a emettere, in un unico esemplare, l'autofattura.

<sup>[2]</sup> Si veda la risoluzione n. 28/E/2012, richiamata, tra gli altri, dalla circolare n. 21/E/2016 e dalla risposta a interpello n. 643/E/2021.

<sup>[3]</sup> Cfr. risoluzione n. 22/E/2024.

***Si segnala che l'articolo è tratto da “[Consulenza immobiliare](#)”.***