

Edizione di lunedì 30 marzo 2015

EDITORIALI

[Arrivano i “primi” chiarimenti dell’Agenzia sul reverse](#)

di Sergio Pellegrino

DICHIARAZIONI

[Modificate le istruzioni al modello 730/2015](#)

di Luca Mambrin

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[La voluntary gioca d'anticipo su Unico](#)

di Nicola Fasano

ACCERTAMENTO

[I vizi della cartella di pagamento: cosa controllare](#)

di Leonardo Pietrobon

IMPOSTE SUL REDDITO

[Il regime fiscale delle locazioni brevi](#)

di Cristoforo Florio

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Cicero pro bono sua](#)

di Michele D'Agnolo

EDITORIALI

Arrivano i “primi” chiarimenti dell’Agenzia sul reverse

di **Sergio Pellegrino**

86 giorni: questo il tempo che è trascorso dall’entrata in vigore delle modifiche apportate all’articolo 17 del d.p.r. 633/1972 dalla legge di stabilità 2015 per conoscere il “pensiero” dell’Agenzia su un **adempimento che ha generato mille dubbi interpretativi** per imprese e professionisti.

La [circolare 14/E](#), emanata lo scorso **venerdì 27 marzo**, **non risolve però tutti i problemi**: ne è consapevole lo stesso suo estensore, anche se suona un po’ beffardo, considerando le tempistiche del suo rilascio, il passaggio nel quale viene precisato che *“la presente circolare intende fornire i **primi chiarimenti** in ordine alle **novità fiscali** introdotte in materia di reverse charge, al fine di consentire agli operatori del settore **una agevole applicazione** delle disposizioni in argomento”*.

Attraverso l’introduzione della **nuova lettera a-ter)** nell’articolo 17 del d.p.r. 633/1972, l’obbligo di inversione contabile è stato esteso alle seguenti prestazioni relative ad edifici:

- servizi di pulizia;
- demolizione;
- installazione di impianti;
- completamento.

Per quanto riguarda la **nozione di edificio**, fondamentale per definire l’ambito di interesse della disposizione, non vi è ha una definizione “compiuta” in ambito Iva: l’Agenzia indica come si debba ritenere che la disposizione faccia riferimento **unicamente ai fabbricati**, sia abitativi che strumentali, e non alla più ampia categoria dei beni immobili. Conseguentemente non rientrano nel meccanismo dell’inversione contabile le prestazioni di servizi effettuate con riferimento a terreni, piscine, giardini, ...

La circolare indica poi come l’individuazione delle prestazioni che fanno scattare il meccanismo del reverse debba avvenire unicamente attraverso il riferimento ai **codici attività della Tabella Ateco 2007**, e questo anche se le attività in questione non sono state comunicate ai sensi dell’articolo 35, comma 3, del d.p.r. 633/1972.

L’inversione contabile si applica infatti a prescindere da quella che è la tipologia di attività esercitata, così come del rapporto contrattuale stipulato tra le parti.

Uno dei chiarimenti che ci si attendeva dall’Agenzia, e che invece non è arrivato quanto meno

in modo “esplicito”, è quello relativo alla **rilevanza delle prestazioni di manutenzione e riparazione** afferenti impianti relativi ad edifici.

Su questo aspetto si fronteggiano **due tesi**.

Vi è innanzitutto quella di chi valorizza il dato letterale della norma, che non menziona espressamente le attività di manutenzione e riparazione, e **ritiene quindi che le prestazioni in questione debbano essere fatturate normalmente**.

Vi è invece chi ritiene debba essere data prevalenza, anche in questo caso, al **contenuto della Tabella Ateco**.

In considerazione del fatto che i **codici attività 43.2**, dedicati appunto all’installazione di impianti relativi ad edifici, specificano che sono **incluse le attività di manutenzione e riparazione**, anch’esse determinerebbero la necessità di attivare l’inversione contabile.

Considerando che il documento di prassi precisa che *“si è dell’avviso che il riferimento la classificazione delle prestazioni nell’ambito delle attività economiche Ateco 2007 sia utilizzabile anche per l’individuazione delle prestazioni in commento”* si deve ritenere quindi (ma sarebbe stato meglio dirlo chiaramente) che **l’Agenzia abbia “sposato” la seconda tesi**.

Da ultimo va segnalato come la circolare chiuda in modo “rassicurante”, precisando come **“eventuali comportamenti difformi adottate dai contribuenti anteriormente all’emanazione del presente documento di prassi” non saranno sanzionati**, sulla base dei principi dello Statuto del contribuente.

DICHIARAZIONI

Modificate le istruzioni al modello 730/2015

di Luca Mambrin

Con il provvedimento prot. n. **2015/39957** l'Agenzia delle Entrate ha recentemente pubblicato alcune **modifiche alle istruzioni al modello 730/2015** (approvate a sua volta con il provvedimento del 15 gennaio 2015), modifiche necessarie sia per la **correzioni di alcuni errori materiali** riscontrati sia per **adeguare le istruzioni alle disposizioni normative** intervenute dopo l'approvazione del Provvedimento.

Analizziamo le modifiche d maggior interesse:

Terreni non affittati

Per effetto del D.M. del 28 novembre 2014 e del D.L. n. 4/2015 sono state **modificate le ipotesi di esenzione dall'Imu dei terreni agricoli per l'anno 2014**. In particolare sono considerati **esenti Imu**:

- i **terreni ricadenti in aree montane o di collina** delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984, sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat. In particolare, sono esenti dall'Imu i **terreni agricoli dei comuni ubicati ad un'altitudine di 601 metri ed oltre**;
- i **terreni agricoli dei comuni ubicati ad un'altitudine compresa tra 281 metri e 600 metri, posseduti e condotti** (in comodato o in affitto) dai **coltivatori diretti** e dagli **imprenditori agricoli professionali**;
- i **terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale** a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, anche se non ricadono in zone montane o di collina;
- i **terreni agricoli**, nonché quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati **totalmente montani** di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat;
- i **terreni agricoli**, nonché quelli non coltivati, posseduti e condotti dai **coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali** o a questi concessi in comodato o affitto, **ubicati nei comuni classificati parzialmente montani** di cui allo stesso elenco ISTAT.

Le **istruzioni precisano** ora che, in tali circostanze, è necessario **barrare la casella di colonna 9 "Imu non dovuta"**; sono stati soppressi i codici previsti nella precedente versione delle istruzioni che andavano ad identificare le ipotesi di esenzione Imu.

Spese per l'acquisto o la costruzione di abitazioni date in locazione

L'art. 21 del D.L. n. 133/2014 ha introdotto una **nuova deduzione** dal reddito complessivo nel caso di **acquisto o costruzione da parte di soggetti privati di immobili abitativi da destinare alla locazione**.

L'agevolazione riguarda:

- **l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale di nuova costruzione, invendute al 12 novembre 2014**, cedute da imprese di costruzione e da cooperative edilizie;
- **l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia**, o di restauro e di risanamento conservativo cedute da imprese di ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie;
- la **costruzione** di unità immobiliari a destinazione residenziale su aree edificabili già possedute dal contribuente prima dell'inizio dei lavori o sulle quali sono già riconosciuti diritti edificatori.

Per fruire dell'agevolazione l'immobile deve essere destinato, entro **sei mesi dall'acquisto** o dal termine dei lavori di costruzione, alla locazione per almeno otto anni.

L'agevolazione in questione consiste in **una deduzione pari al 20%**, nel **limite massimo complessivo di spesa pari ad euro 300.000**:

- del **prezzo di acquisto dell'immobile** risultante dall'atto di compravendita;
- degli **interessi passivi** dipendenti da mutui contratti per l'acquisto delle unità immobiliari medesime, oppure, nel caso di **costruzione**, delle spese sostenute per prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto, attestate dall'impresa che esegue i lavori.

La deduzione è ripartita in **otto quote annuali di pari importo**, a partire dall'anno nel quale avviene la stipula del contratto di locazione e non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge per le medesime spese.

Nella nuova versione, le istruzioni alla compilazione del **rigo E32** deputato ad accogliere tali tipologie di spese, precisa che deve essere indicato alla **colonna 3** *"l'importo degli **interessi passivi** maturati nell'anno e dipendenti dai mutui contratti per l'acquisto delle unità immobiliari oggetto dell'agevolazione"*.

Dato che *ulteriori modalità attuative saranno definite con Decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e del Ministero dell'economia e delle finanze* ci si attende che venga chiarito cosa si intenda per **interessi passivi maturati nell'anno**, ovvero se riferiti agli interessi maturati da piano di ammortamento originario o quelli effettivamente maturati nel caso in cui il piano originario subisca delle modifiche nel corso dell'esercizio e soprattutto se è sufficiente che tali

interessi siano **“maturati” indipendentemente dall’effettivo pagamento delle rate.**

Due per mille

Nella penultima pagina delle istruzioni è stata inserita la **tabella** “Partiti politici ammessi al beneficio della destinazione volontaria del due per mille dell’Irpef”, individuati nella **R.M. n. 27/E/2015**:

Partiti politici ammessi al beneficio della destinazione volontaria del due per mille dell’IRPEF

Partito Politico	Codice
Centro Democratico	A10
Die Freiheitlichen	B11
Fratelli d’Italia – Alleanza Nazionale	C12
Lega Nord per l’Indipendenza della Padania	D13
Movimento Associativo Italiani all’Estero – MAIE	E14
Movimento Politico Forza Italia	F15
Movimento Stella Alpina	G16
Nuovo Centrodestra	H17
PATT - Partito Autonomista Trentino Tirolese	K18
Partito della Rifondazione Comunista – Sinistra Europea	L19
Partito Democratico	M20
Partito Liberale Italiano	N21
Partito Socialista Italiano	R22
Popolari per l’Italia	S23
Scelta Civica	T24
Sinistra Ecologia Libertà	U25
SVP - Südtiroler Volkspartei	W26
Union Valdôtaine	Y27
Unione per il Trentino	Z28

Vantaggi sui controlli

Nel caso in cui il contribuente presenti il **modello 730 precompilato** al **Caf o al professionista abilitato**, non sarà effettuato il **controllo preventivo** per i rimborsi di **imposta superiori ad euro 4.000**, sia nel caso in cui vengano apportate modifiche al modello sia nel caso in cui questo venga presentato senza modifiche.

Si ricorda invece che nel caso in cui il contribuente presenti il **modello 730 precompilato direttamente o tramite il proprio sostituto d'imposta** ed emerga un **credito superiore ad euro 4.000**, nel caso di **accettazione senza modifiche** della precompilata **non** saranno effettuati controlli preventivi, mentre vi saranno i **controlli preventivi** nel caso il cui **la precompilata** venga modificata.

Addizionale regionale – regione Lazio

La Regione Lazio ha previsto **un'aliquota agevolata dell'1,73%** a favore dei contribuenti con un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale Irpef **non superiore a 50.000 euro aventi 3 figli a carico**.

Le istruzioni **modificate** prevedono ora che la soglia di reddito di euro 50.000 per poter beneficiare dell'aliquota agevolata **sia innalzata di euro 5.000 per ogni figlio a carico oltre il terzo**.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La voluntary gioca d'anticipo su Unico

di **Nicola Fasano**

Nella predisposizione dell'istanza di *voluntary disclosure* una **complicazione, probabilmente inutile**, è quella relativa alla valorizzazione degli *asset* al momento del rientro con le regole dell'RW di Unico 2014. La Sezione IV del modello VD è infatti la **più "nebulosa"** considerato che al **rigo VD16 colonna 1** si deve indicare il **valore complessivo** delle consistenze oggetto della procedura di emersione (investimenti e attività estere di natura finanziaria) **ancora detenute all'estero** alla data di presentazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria.

Le istruzioni precisano che il valore di tali consistenze estere è quello determinato alla **data di presentazione** dell'istanza secondo le regole previste per la compilazione del **Quadro RW del Modello Unico 2014**.

In particolare, nelle colonne 2, 4 e 13, va indicata la **parte degli investimenti esteri** ed attività estere di natura finanziaria oggetto della procedura di emersione in relazione alle quali sussistono i requisiti di cui al comma 4

dell'art. 5-quinquies, per poter fruire in sostanza del **regime premiale** con la massima riduzione (alla metà) delle sanzioni sulle violazioni RW. In pratica si devono **distintamente** indicare gli importi relativi agli *asset* **trasferiti in Italia** o in **Stati membri UE** o dello Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia; l'importo relativo alle **attività trasferite in Italia** e, infine, il valore delle attività oggetto della procedura di regolarizzazione, in relazione alle quali, fermo restando l'obbligo di eseguire gli adempimenti previsti ai fini della presente procedura, venga rilasciata, all'intermediario finanziario estero **presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione** (c.d. "*waiver*") a trasmettere **alle autorità finanziarie italiane** richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria (che dovrà essere allegata alla documentazione di supporto).

Come chiarito dalla Circolare n. 11/E/2015, ai fini della verifica delle condizioni per fruire della riduzione delle sanzioni in misura pari alla metà del minimo edittale, ai sensi dell'articolo 5-quinquies, comma 4, si considerano trasferite in Italia anche le attività per le quali, in alternativa al rimpatrio fisico, sia intervenuto o interverrà, **entro termini che consentano di tener conto di detti effetti** sulla riduzione delle sanzioni nei corrispondenti atti dell'Ufficio, il rimpatrio giuridico, ossia l'affidamento delle attività finanziarie e patrimoniali in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti, sempre che i **flussi finanziari** e i redditi derivanti da tali attività vengano assoggettati a **ritenuta o imposta sostitutiva** dagli intermediari stessi (anche se tale precisazione contenuta nella Circolare appare irragionevole in quanto, se

applicata in linea generale, porterebbe ad escludere gli effetti “benefici” del rimpatrio giuridico quando non vi sono ritenute o imposte sostitutive applicate da parte della fiduciaria, come potrebbe avvenire per esempio in relazione a canoni di **immobili esteri locati** per i quali non è possibile neanche il rilascio del “*waiver*”). In caso di rimpatrio giuridico, aggiunge l'Agenzia delle Entrate, il trasferimento si considera eseguito nel momento in cui l'intermediario **assume formalmente in amministrazione** o gestione gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero. Di detto trasferimento il contribuente avrà cura di informare allo stesso modo **tempestivamente** l'Ufficio. Al fine di evitare disparità di trattamento, tuttavia, sarebbe opportuno che venisse definito un **termine ultimo** entro cui il rimpatrio giuridico debba essere perfezionato (considerando pure il fatto che le fiduciarie, per evitare problemi di riciclaggio, potrebbero voler non “toccare” gli *asset* esteri fin quando la *voluntary* non sia conclusa).

In ogni caso, appare del tutto evidente come effettuare una valutazione degli *asset* “alla data di presentazione dell'istanza” applicando le regole RW di Unico 2014 è **praticamente impossibile** poiché si deve avere in primo luogo la relativa documentazione bancaria in tempo reale e poi si deve avere il tempo di applicare le relative regole dell'RW. Fra l'altro, nel caso in cui le attività restino all'estero, essendo un **dato “intermedio”** da determinarsi in corso d'anno non avrà alcuna connessione con l'RW del Modello Unico 2016 (relativo al periodo di imposta in corso 2015) né tanto meno con il modello Unico 2015 che si andrà a presentare per il 2014 (posto che il trasferimento avviene nel corso di quest'anno). Sarebbe pertanto quanto mai opportuno che l'amministrazione finanziaria adottasse una **linea interpretativa molto più ragionevole**, limitandosi magari a richiedere il valore come certificato dagli estratti conto bancari, evitando dunque complesse e superflue valutazioni con i criteri RW.

ACCERTAMENTO

I vizi della cartella di pagamento: cosa controllare

di **Leonardo Pietrobon**

Al momento dell'amara ricezione di una cartella di pagamento, nella maggior parte dei casi, la nostra attenzione è subito catturata dall'individuazione dell'**importo richiesto a pagamento**, dedicando lo sguardo successivo alla **fonte di tale richiesta** e trascurando moltissimi **altri aspetti di fondamentale importanza**, per capire la **legittimità della pretesa** dell'Agente per la Riscossione competente.

La **nullità**, per intero o in misura parziale, della **cartella di pagamento** è stabilita dalla Commissione Tributaria competente, in base alle disposizioni dall'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/92, ma il passo precedente alla richiesta circa la dichiarazione di nullità è un'attenta analisi circa la **sussistenza o meno dei c.d. "vizi propri"** della cartella stessa. L'impugnabilità dell'atto di riscossione – cartella di pagamento – è, ove lo stesso sia proceduto da accertamento, limitato **alla sola sussistenza dei citati vizi**, in virtù del principio di **autonomia dei provvedimenti impugnabili**, per cui i vizi sollevabili sono costituiti perlopiù da vizi di legittimità.

I vizi che possono comportare la nullità della cartella di pagamento sono, a titolo esemplificativo i seguenti:

- il vizio di **notifica**;
- il mancato **rispetto dei termini di decadenza**;
- l'omessa **notifica dell'avviso di accertamento**;
- il vizio di **motivazione**;
- l'omessa indicazione del **responsabile del procedimento**;
- l'omessa **sottoscrizione**;
- l'**illegittimità della pretesa** avanzata tramite le attività di liquidazione delle dichiarazioni, ivi compresa l'omissione della c.d. "comunicazione bonaria";
- il mancato rispetto della normativa in tema di **riscossione frazionata**;
- l'illecita iscrizione delle somme nei **ruoli straordinari**;
- l'illiceità nell'utilizzo del potere di "**autotutela sostitutiva**";
- la **non conformità al ruolo**;
- l'avvenuto **annullamento dell'avviso di accertamento**.

Per quanto concerne il vizio di notifica, si ricorda che la cartella di pagamento deve essere notificata nel rispetto delle forme di cui al combinato disposto degli **articoli 60 del D.P.R. n. 600/73 e 26 del D.P.R. 602/73**.

Per quanto concerne la tempistica della notifica si ricorda che:

- per le **somme dovute a seguito dei controlli automatici delle dichiarazioni** (articoli 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972), la notifica deve avvenire **entro il 31 dicembre del terzo anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione (o a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine di versamento delle somme scade oltre il 31 dicembre;
- per le somme dovute a seguito del **controllo formale** delle dichiarazioni (articolo 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973) il termine di notifica è fissato entro il **31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**.

Con riferimento, invece, all'**omessa notifica dell'avviso di accertamento**, si ricorda che nel sistema attuale, la cartella di pagamento deve essere **preceduta dalla rituale notifica dell'avviso** di accertamento (ove necessario); in **mancanza di ciò**, in base alla chiara posizione delle Sezioni Unite, la cartella di pagamento è, di per sé?, **nulla** (orientamento pacifico a partire da **Cass. SS.UU. n. 16412/2007**. Sul punto si vedano a titolo esemplificativo anche la **CTR Milano n. 132 del 28.3.2008** e la **CTP di Treviso n. 110 del 22.9.2010**, secondo le quali, nel caso degli **eredi**, va comunque garantito il **diritto alla difesa**, di cui **all'articolo 24 della Costituzione**, in quanto *"se è vero infatti che il de cuius ha ricevuto la notifica non è altrettanto pacifico che della stessa siano a conoscenza anche gli eredi, vuoi perché abitano altrove, vuoi perché non sono mai entrati in possesso delle carte del de cuius"*.

Rispetto alla **motivazione della cartella** di pagamento è utile richiamare l'articolo 7 comma 1 della L. n. 212/2000 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"), il quale prevede che **tutti gli atti tributari** debbano essere **adeguatamente motivati**. A tal proposito, la giurisprudenza ha più volte sancito che l'obbligo motivazionale vale anche per le cartelle di pagamento, siccome:

- la **motivazione non è un requisito riservato ai soli avvisi di accertamento** (Cass. 16.5.2007 n. 11251);
- la legittimità di un atto amministrativo privo di motivazione **contrasterebbe**, oltre che con la L. 241/90 e con la L. 212/2000, con gli **artt. 3 e 24 della Costituzione** (Cass. 11.2.2005 n. 2819).

Aspetti e concetti ripresi e fatti propri anche dalla **Corte Costituzione** (pronuncia del 21.4.2000 n. 117), tuttavia, più recentemente l'orientamento della Corte di Cassazione, disattendendo sia i propri precedenti sia l'articolo 7 della L. n. 212/2000, ha **ammesso la legittimità di cartelle prive** di parte motivazionale. In particolare, la Corte di Cassazione, con le sentenze **3.12.2007 n. 25158** e **19.4.2013 n. 9583**, ha stabilito che qualora, a seguito dell'emanazione di un avviso di accertamento, al contribuente venga notificata la cartella di pagamento, quest'ultima non dovrebbe contendere una parte motivazionale specifica. In tal caso, a parere della Cassazione la cartella non può essere considerata un atto impositivo in senso proprio, in quanto si limita a riscuotere le somme avanzate tramite l'accertamento, per cui è sufficiente il riferimento al previo atto.

La questione della **sottoscrizione** è stata oggetto di innumerevoli pronunce dei giudici di merito, i quali hanno ritenuto la necessità della sottoscrizione anche per la cartella di pagamento. Tale conclusione è determinata dal fatto che l'articolo 6 del D.M. n. 321/1999, nel prevedere il contenuto "minimo" della cartella di pagamento, richiama il disposto di cui all'art. 1 dello stesso decreto, ma non l'art. 2, ove viene sancita la necessità della sottoscrizione. Tuttavia, tale **mancato richiamo** è stato "giustificato" dalla giurisprudenza quale "**errato coordinamento legislativo**", di conseguenza **anche per la cartella di pagamento è necessaria la sottoscrizione** (C.T. Prov. Padova 22.11.2006 n. 253 e C.T. Prov. Lucca 15.7.2009 n. 127. In senso diverso, la C.T.R. Venezia 23.11.2006 n. 44 e Cass. 10.9.2007 n. 18972, Cass. 17194/09, Cass. 4757/09). Inoltre, è doveroso ricordare che l'articolo 15 comma 7 del D.L. n. 78/2009 prevede che la firma autografa contemplata sugli atti di liquidazione, accertamento e riscossione dalle norme che disciplinano le entrate erariali amministrate dalle Agenzie fiscali e dall'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, nonché sugli atti in materia di previdenza e assistenza obbligatoria, può essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto, in tutte le ipotesi in cui i suddetti provvedimenti (da ultimo quello del 2.11.2010) siano prodotti da sistemi automatizzati.

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime fiscale delle locazioni brevi

di **Cristoforo Florio**

L'attenzione alle locazioni cd. "brevi" è cresciuta esponenzialmente nell'ultimo anno. I proprietari di immobili, anche vista la difficile situazione economica del momento, iniziano ad accogliere con favore tale formula; infatti, a fronte di un (nelle locazioni molto brevi è prassi che il pagamento dell'intero canone sia corrisposto interamente in anticipo), è possibile beneficiare di un introito finanziario che consente di contenere gli esborsi per le imposte indirette gravanti sull'alloggio sfitto (IMU) nonché di "arrotondare" lo stipendio o la pensione mensile. Sotto altro punto di vista, la richiesta di alloggi a breve durata riscontra dei picchi di richiesta in vista dell'approssimarsi di eventi di grande richiamo, spesso organizzati nei grandi centri urbani (si pensi all'evento EXPO 2015 di Milano), intensificando bruscamente la ricerca di , moltiplicando così le potenziali occasioni d'affare.

Sotto il profilo fiscale, i proventi derivanti dalla locazione breve posta in essere da una persona fisica (quindi non nell'ambito dell'esercizio di un'attività d'impresa) sono classificabili tra i **redditi fondiari** (come i redditi derivanti dalle locazioni "ordinarie").

Tali redditi, a differenza della regola generale prevista per le persone fisiche per le quali è previsto il principio di cassa (che prevede la tassazione dei soli **redditi incassati** nell'anno), sono **assoggettati ad imposte secondo il principio di competenza**. In altri termini, il proprietario è tenuto a dichiarare il **canone annuale indicato nel contratto**, indipendentemente dalla **percezione finanziaria** dello stesso. Anche in virtù di tale principio, diventa fondamentale contenere i rischi di insoluto, in quanto – in caso di mancato pagamento – il locatore sarà tenuto all'adempimento tributario anche relativamente a quei canoni maturati e non incassati.

L'unica eccezione a tale principio, prevista per i soli **immobili abitativi**, è rappresentata dalla presenza di una procedura di sfratto, nel qual caso è consentito al contribuente di non dichiarare i redditi da locazione solo **a partire dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità**; per le imposte eventualmente versate sui canoni scaduti e non percepiti viene invece riconosciuto al locatore un credito di imposta di pari importo (art. 26, comma1, Tuir).

Anche nell'ambito delle locazioni brevi è consentita al proprietario, laddove ve ne sia convenienza, l'**opzione per la c.d. "cedolare secca"** sugli affitti. Occorre tuttavia che la locazione sia di **tipo abitativo** e che l'immobile abbia una **destinazione abitativa**. È bene inoltre ricordare che sono escluse da cedolare secca le **sublocazioni dell'immobile**, non trattandosi di redditi fondiari ma di **redditi diversi**.

La cedolare secca è un'imposta che sostituisce l'IRPEF nonché le addizionali comunali e regionali all'IRPEF nonché l'imposta di registro e di bollo sui contratti di locazione; in caso di opzione per tale modalità di tassazione, pertanto, neanche il locatario sarà più tenuto a corrispondere la sua quota parte dell'imposta di registro e di bollo (normalmente il 50%).

La scelta per il regime agevolato si effettua di regola **in sede di registrazione del contratto**. Considerato che, in caso di **locazioni di durata non superiore a 30 giorni**, non vi è obbligo di registrazione, va da sé che nelle locazioni brevi non vi sarà alcuna applicazione dell'imposta di registro e di bollo. Qualora si intendesse procedere ugualmente alla registrazione volontaria del contratto, sarà dovuta l'imposta di registro nella misura del **2% sul canone** (con un importo minimo 67 euro) e l'imposta di bollo, sempre che il locatore non abbia esercitato l'opzione per la cedolare secca, nel qual caso non sarà dovuta né l'imposta di registro né il bollo.

In mancanza di registrazione, la scelta sulla tassazione da applicare si effettuerà in occasione della compilazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui i canoni di locazione sono maturati.

L'aliquota della **cedolare secca nelle locazioni brevi è pari al 21%** e va applicata **sull'intero importo del canone** indicato nel contratto, senza l'abbattimento forfetario del 5% del canone previsto nel regime di tassazione ordinaria dei canoni di locazione. L'aliquota della **cedolare secca al 10%** è infatti prevista esclusivamente per i contratti di **locazione in regime di canone convenzionato/concordato**.

Per completezza si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'opzione per la cedolare secca è ammessa anche in presenza di **locazioni di singole stanze dell'abitazione** (circolare n. 26/E/2011).

Da ultimo e relativamente alle imposte locali indirette, si ricorda che – **ai fini IMU** – l'imposizione grava **esclusivamente sul proprietario** e mai sul locatario. In proposito, va peraltro segnalato che, in caso di locazione di singole stanze della casa in cui il locatore risiede, l'immobile non perde la qualifica di abitazione principale. Ciò, in quanto tale nozione dipende unicamente dal fatto che il proprietario risieda e dimori nell'immobile. Ne consegue che **l'abitazione principale parzialmente locata** resta esentata dall'IMU.

Ai fini TASI, invece, vale la regola secondo cui, in caso di **utilizzi non superiori a sei mesi**, l'unico **soggetto passivo è il proprietario**. Ne consegue che, nell'ambito delle locazioni brevi, il titolare dell'immobile sarà tenuto al pagamento del 100% della TASI e la medesima regola risulta applicabile anche per la TARI (tassa sui rifiuti).

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Cicero pro bono sua

di Michele D'Agnolo

Una delle azioni di marketing storicamente più diffuse nel mondo professionale è quella che consiste nel **prestare attività gratuita** a favore di soggetti collettivi non aventi generalmente scopo di lucro.

Si tratta dell'attività che gli avvocati hanno battezzato con l'espressione latina **pro bono**.

Stranamente, l'attività è sempre stata tollerata sia dai codici etici delle varie professioni, sia dal fisco che compiendo un atto quasi contro natura acconsente senza fare troppe manfrine a che i professionisti possano prestare la loro attività gratuitamente.

Lo scopo, neanche così velato, dell'attività pro bono, è quello di **fare networking**. Fare cose, conoscere gente ed avere l'opportunità di dimostrare sul campo la nostra capacità professionale, facendo toccare con mano all'*entourage* della collettività servita la nostra serietà (o la nostra prorompente simpatia) e la nostra capacità professionale.

E così, sciame di professionisti passano il loro scarsissimo tempo libero a sedere in prolissi consigli direttivi degli accrocchi dagli scopi più variegati e diversi. Segretario dell'Associazione per la valorizzazione e lo studio dei provvedimenti retroattivi. Tesoriere del Consorzio per la tutela della genuinità del letame. Membro del direttivo del Sindacato delle pornostar, nella vana speranza di portarsi ogni tanto del lavoro a casa. Proboviro della Pro Loco di Alcatraz. Revisore supplente dell'associazione sportiva delle biglie in salita. Presidente dell'Ente per la tutela degli uccelli (segnalo che questa lodevole iniziativa esiste veramente).

Oggigiorno, tra l'altro, l'attività *pro bono* assomiglia sempre più da vicino a quella esercitata nei confronti della generalità della clientela. È come in televisione, che non si capisce più se c'è una notizia o è *fiction*. Tre quarti dei clienti, infatti, non pagano o pagano talmente tardi che tutto l'utile è finito in conto interessi. Abbiamo faticosamente avuto il riconoscimento delle STP, ora aspettiamo con trepidazione quello di Onlus.

Molto spesso il gioco del *pro bono* **non vale la candela**, soprattutto se l'attività è svolta con autentico spirito di servizio. E così molti professionisti scoprono che le notti passate a tentare di far quadrare i conti della bocciolina, abbandonati qualche anno fa dal precedente tesoriere, non avranno mai un ritorno adeguato né in termini di visibilità, né in termini di contatti. E invero i soci della bocciolina sono quasi tutti simpatici operai ottuagenari in pensione, che portano il loro 730 al caf e tra una partita e un bicchiere di spuma si vantano della fortuna di non essere mai dovuti incappare in un commercialista o un avvocato in vita

loro.

Inoltre, **lo sviluppo di clientela svolto indirettamente attraverso l'attività *pro bono* è spesso lentissimo**, molto più lento di altre alternative. Se dessimo un valore al nostro tempo libero in termini di costo opportunità, ci accorgeremmo facilmente che ci conviene comprare una pagina sul quotidiano della città per un mese di fila invece di abbioccarci durante interminabili consigli di amministrazione che sembrano la versione maxi di un assemblea di condominio. Gli stessi meccanismi decisionali delle no profit sono lentissimi, a meno che non si tratti di autentici business opportunamente mascherati.

Occorre inoltre considerare che i pochi soggetti interessanti sono oggi **costantemente bombardati di richieste**. L'imprenditore in vista, titolare di una impresa di successo, riceve almeno un invito al giorno a tradire il suo notaio, commercialista, avvocato, ingegnere e così via da un competitor. E' come corteggiare la più bella della classe. E sicuramente sarà stizzito se lo facciamo a margine del direttivo della società velica dove viene perché tenta di rilassarsi.

Inoltre, i meccanismi elettivi delle nostre no profit ci possono portare su una specie di toboga del consenso che dipende dalle cordate interne e dai meccanismi elettorali. Oggi siamo in sella ma al prossimo rinnovo di incarichi potremmo trovarci a riordinare lo sgabuzzino delle scope.

Quello che sto cercando di dire è che le attività no profit non sono tutte uguali, nemmeno ai fini del networking. E per quanto il discorso ci possa sembrare cinico, è molto più probabile conoscere un affermato imprenditore o un dirigente aziendale in un circolo tennistico che in una cooperativa sociale.

Non voglio affermare che si debba arrivare all'exasperazione dei grandi studi professionali nordamericani, che sponsorizzano la retta del club di golf al partner, purché riesca a fare amicizia con il tal imprenditore, con il tal politico o con il talaltro possidente.

Sto soltanto sostenendo che **se ci si attende dall'attività *pro bono* un qualche effetto di marketing, è meglio scegliere con cura quali attività svolgere**, in che modo e a che condizioni.

Tra l'altro, occorre prestare grande attenzione ai problemi di immagine che la partecipazione ai consessi no profit può creare. E così la partecipazione a partiti politici o ad associazioni sindacali va gestita con grande prudenza, perché potrebbe essere letta male già dall'attuale clientela dello studio. Se sono il commercialista del Che Guevara probabilmente farei meglio a non farmi fotografare in camicia nera a fare il saluto romano ai raduni di estrema destra.

Qualche collega ha risolto salomonicamente: nel suo studio associato sono equamente rappresentate tutte le forze dell'arco costituzionale. Altro che patto del Nazareno!

Gli incarichi tecnici sono quelli che tentano di più i professionisti. Sembrano i più diretti, i più adatti al networking. Presidente della banca, assessore al bilancio o alle infrastrutture del

comune, della provincia o della regione. Anche trovando il modo di superare eticamente e giuridicamente incompatibilità e conflitti di interesse vari, dopo anni sottratti alla professione finiremo per scoprire che neanche un nuovo potenziale cliente ci si è avvicinato.

Anzi, spesso il ritorno di un collega che è stato molto fuori studio per incarichi vari è un momento piuttosto critico e conflittuale per tutta la struttura. Il rientro del(la) professionista a tutto assomiglia meno che al ritorno del figliol prodigo. E così dopo vent'anni di onorato servizio a vantaggio della collettività, entriamo in studio a gamba tesa e chiediamo dov'è finita la nostra scrivania e dove sono i nostri clienti. Sembriamo i prigionieri che tornano dalla guerra per poi scoprire che la moglie si è rifatta una vita. E gli altri, che già ci odiano per averci dovuto mantenere integrando il modesto obolo sborsato dall'ente che abbiamo servito, si sono dovuto ben che organizzare a fare senza di noi. E, quando non si venga direttamente alle mani, ci mettono in quarantena per un bel po'.

Gli incarichi accademici sono certamente tra i più interessanti. Anche se è dimostrato che il numero e la qualità degli atenei e delle cattedre sono inversamente proporzionali, e che ormai ogni capoluogo di provincia ambisce al proprio polo universitario, a ognuno di noi fa piacere allungare di qualche millimetro il biglietto da visita per esibire il titolo e la docenza. E ai clienti, soprattutto a quelli che non hanno mai fatto l'università e quindi bontà loro non sanno ancora di che cosa si tratta, la cosa fa ancora un certo prestigio. L'università lo sa, per questo spesso le docenze a contratto sono a titolo gratuito.

Gli incarichi sportivi di alto livello sono incarichi ancora più pericolosi di quelli politici in quanto business e potere si mescolano a formare cocktail esplosivi. Se non portate biancheria merlettata di ghisa, tenetevi alla larga.

Tanto di cappello invece a quelle professioniste e professionisti che ci credono davvero, e che senza secondi fini mandano avanti con abnegazione Associazioni culturali, sportive, ricreative, benefiche, religiose. Spesso spendendo anche ulteriore proprio denaro per farle funzionare. Con grande vantaggio della collettività e del sociale. Vedendola invece con l'occhio bieco e interessato del marchettaro, generalmente è meglio dargli subito l'otto per mille che il cento per cento del nostro prezioso tempo libero.