



Edizione di lunedì 4 luglio 2016

DICHIARAZIONI

[La responsabilità del professionista ed il modello 730](#)

di Giampiero Guarnerio, Giovanni Valcarenghi

IMPOSTE SUL REDDITO

[Inquadramento delle locazioni brevi sotto il profilo reddituale](#)

di Luca Caramaschi

IVA

[L'ambito oggettivo dello split payment](#)

di Sandro Cerato

CONTENZIOSO

[Legittima l'ipoteca sull'immobile conferito nel fondo patrimoniale](#)

di Luigi Ferrajoli

ENTI NON COMMERCIALI

[Le palestre e la gestione di saune e solarium](#)

di Guido Martinelli

DICHIARAZIONI

La responsabilità del professionista ed il modello 730

di Giampiero Guarnerio, Giovanni Valcarenghi

La recente giurisprudenza della Cassazione in tema di **responsabilità dei professionisti** rispetto ai loro clienti (sentenze 12463/2016 e 13007/2016 già commentate in queste pagine [“Evviva! Il professionista non deve ricercare la documentazione”](#) [“Obbligo di diligenza professionale e responsabilità”](#)), offre lo spunto per qualche considerazione aggiuntiva in materia di responsabilità del professionista in tema di assistenza per i **modelli 730**.

La giurisprudenza segnalata è chiara nel ribadire ciò che in buona sostanza si è sempre saputo, ovvero che la responsabilità del professionista insorge quando il danneggiato dimostra che si sono verificati tre elementi fondamentali: l'**errore** del professionista, l'esistenza del **danno** ed il **nesso causale** tra errore e danno (12463/2016). Inoltre la responsabilità insorge non solo quando l'errore del professionista è in danno dell'erario, ma anche quando è a favore dell'erario (13007/2016).

Nel caso del **visto di conformità**, l'articolo 6, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 175/2014 introduce una forma innovativa di responsabilità oggettiva, stabilendo che il professionista che appone un visto infedele sui modelli 730 è responsabile nei confronti dell'ente impositore per una somma pari all'importo **dell'imposta, della sanzione e degli interessi** “che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 [...].”

Si è così stabilita per legge una responsabilità **“a prescindere”**, che non richiede né la verifica in merito al fatto che l'errore sia dipeso dal professionista, né se esista un danno (l'ente impositore nemmeno deve provare a rivolgersi al contribuente), né tantomeno se vi sia un nesso causale tra errore e danno.

La disposizione di legge, per giunta, lascia intendere che l'ente impositore non richiederà le somme al contribuente. Invero, lo lascia solo **intendere indirettamente** ma senza stabilirlo puntualmente, sicché **nemmeno si può escludere che il contribuente riceva la corrispondente richiesta**.

Mutatis mutandis, sarebbe come se la Consob fosse autorizzata ad emettere direttamente una cartella esattoriale nei confronti delle società di revisione per i dati che essa reputi emergere da certificazioni infedeli di bilanci non veritieri, senza dover dimostrare, ma nemmeno argomentare, che la falsità dei bilanci è dipesa dai revisori, che tale falsità ha determinato un danno e che il danno è stato causato proprio dalla certificazione infedele.

La gravità e la sovversività della disposizione emerge anche da altre due circostanze:

- è stabilito che eventuali controversie sono devolute alla **giurisdizione tributaria**. Posto che la giurisdizione tributaria è competente soltanto in materia di imposte e tasse, e non di responsabilità civile, la statuizione comporta che la discussione può riguardare soltanto la **correttezza della rettifica operata dall'Ente impositore** e non già l'effettività della responsabilità del professionista. D'altra parte, anche a voler leggere la disposizione come mera indicazione procedimentale, sicché il giudice tributario, pur in tale veste, sarà comunque tenuto a valutare la responsabilità del professionista, c'è da chiedersi come si svolgerà quel processo: le comunicazioni con le quali l'ente impositore richiederà le somme giammai conterranno valutazioni sulla responsabilità del professionista (per l'ente sono *"in re ipsa"*), perciò delle due l'una: o il professionista vincerà sempre per insufficiente motivazione dell'atto amministrativo, o perderà sempre, perché la responsabilità è, per l'appunto, **presunta per legge**. Invero in un simile processo **non si capisce se il contribuente** – che poi è il vero beneficiario dell'"errore" del professionista – **sarà mai parte in causa**, non avendo emesso l'atto e non avendolo nemmeno ricevuto. Insomma, da soggetto centrale dell'accertamento (cfr. Cass. Sez. penale 18845/2016 che non esonera da responsabilità il cliente che delega il professionista all'invio della dichiarazione dei redditi) diviene terzo eventualmente chiamabile in causa;
- la non riscossione dell'imposta e degli accessori nei confronti del contribuente, che in definitiva diventerebbe un evasore fiscale corretto, viola **l'articolo 1227 del cod. civ.**, che al secondo comma stabilisce che il risarcimento non è dovuto per i danni che il creditore avrebbe potuto evitare usando l'**ordinaria diligenza**.

Si pone infine il tema del **conflitto di interessi**.

Il nuovo codice deontologico dei Dottori Commercialisti declina puntualmente l'obbligo per l'iscritto di non operare in situazioni di conflitto di interesse. A chiusura, il comma 5 dell'articolo 9 recita: *"Il professionista eviterà parimenti che dalle circostanze un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza; a tal fine, il professionista dovrà essere libero da qualsiasi legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare la sua integrità o la sua obiettività"*.

Ebbene, quale **grado di obiettività di giudizio** potrà avere il professionista che, prestandosi all'invio del modello 730 del cliente, sa che qualsiasi deviazione dalle interpretazioni che l'ente impositore ha dato o darà della norma rispetto alle proprie libere determinazioni si tradurrà automaticamente in esborso personale? Non è questa una forma di **indebita "corruzione"** del professionista ad opera dello Stato?

Questo vero e proprio **pasticcio normativo** – già stigmatizzato dal CNDCEC – pare figlio della confusione tra norme impositive, principi generali sulla responsabilità civile e norme di procedura, ove queste ultime sono state immaginate avere una efficacia prevalente sulle precedenti, di cui invece dovrebbero essere la mera esecuzione.

Da un lato, dunque, si è “innestato” nel modello 730 il dogma del visto di conformità, con le innegabili ripercussioni che ne derivano; per altro verso, con l’automatismo del modello precompilato, si è ingenerata una sorta di impunità (non in diritto, ma certamente in fatto) per chi **accetta** quanto proposto dall’anagrafe tributaria, nonostante vi sia l’onere di correggere eventuali errori o completare eventuali mancanze (vorremmo sapere quante volta accadrà!). E nel mezzo chi è rimasto? Il **soggetto abilitato** ad intervenire che – di fatto – sta maneggiando un cavo elettrico scoperto, senza avere tolto tensione.

Ci pare che ci sia proprio qualche cosa che non funziona e che vada sistemato.

IMPOSTE SUL REDDITO

Inquadramento delle locazioni brevi sotto il profilo reddituale

di Luca Caramaschi

Con riferimento alle locazioni turistiche (o locazioni "brevi"), il legislatore fiscale non ha dettato regole specifiche che consentano di inquadrare ai fini reddituali le diverse fattispecie che si riscontrano in tale comparto. È solo, quindi, attraverso l'analisi delle caratteristiche dell'attività svolta in concreto che risulta possibile individuare correttamente i modelli impositivi applicabili alle diverse fattispecie di locazioni turistiche. In particolare, l'analisi deve mirare alla verifica delle caratteristiche della richiamata tipologia di locazione e ciò al fine di verificare se l'attività svolta configura:

- mera locazione di beni immobili, con conseguente produzione di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 36 del TUIR;
- attività commerciale svolta in maniera abituale e professionale e in quanto tale produttiva di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;
- attività commerciale di tipo occasionale e, quindi, produttiva di reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, primo comma, lettera i), del TUIR.

Iniziamo con l'esaminare la prima ipotesi e cioè quella nella quale la locazione turistica si configura come attività di mera locazione immobiliare. Nel tentativo di fornire un criterio per il discriminio tra attività di mera locazione e attività avente natura commerciale, l'Amministrazione finanziaria con la R.M. 9/1916 del 31.12.1986 ha fatto riferimento alla presenza o meno di "servizi accessori" alla locazione immobiliare quali, per esempio, la consegna o il rinnovo della biancheria, o anche il riassetto dei locali dati in uso. Riporta il citato documento di prassi che *"si ritiene che la fornitura, anche abituale, di appartamenti ammobiliati e camere mobiliate verso un determinato corrispettivo, non accompagnata dalla prestazione di servizi accessori, non è idonea ad integrare gli estremi necessari per la configurabilità di una attività imprenditoriale. In effetti in quest'ultima ipotesi la causa giuridico-economica del particolare rapporto che si viene a costituire tra l'affittacamere e il villeggiante è riconducibile alla fattispecie tipica del contratto di locazione con il quale il locatore si obbliga dietro corrispettivo a far godere al locatario ed a tempo determinato, un bene immobile, a nulla influendo l'eventuale possesso da parte del primo dell'autorizzazione amministrativa prescritta in materia dell'art. 108 del testo unico della legge di pubblica sicurezza"*. L'assenza pertanto di fornitura di servizi accessori fa assumere alla locazione turistica la natura di mera locazione con conseguente assoggettamento dei canoni di locazione alla disciplina dall'articolo 37 del TUIR prevista per i redditi dei fabbricati (o fondiari).

Detto questo, va ulteriormente precisato che, affinché ai fini Irpef si configurino redditi da fabbricati e non redditi d'impresa, è comunque necessario che la locazione turistica sia

condotta senza organizzazione e professionalità.

Con riferimento alle modalità di determinazione di tali redditi da fabbricati, si osserva che gli stessi, in alternativa alle ordinarie modalità di tassazione, possono godere del regime sostitutivo di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 23/2011, meglio noto come "cedolare secca". Tale regime, infatti, può senz'altro trovare applicazione anche nei confronti delle locazioni turistiche, ovviamente fermo restando che dette locazioni presentino le caratteristiche necessarie a produrre redditi fondiari e non redditi da attività commerciali, nonché verificando la sussistenza degli altri requisiti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione di detto regime sostitutivo.

Una conferma in tal senso è giunta dall'Agenzia delle entrate che con la circolare n.26/E del 01.06.2011 ha previsto la possibilità di applicare il regime sostitutivo anche in presenza di intermediazione immobiliare, pur con differenti modalità a seconda che il rapporto di intermediazione sia un mandato con o senza rappresentanza:

- nel caso di **mandato con rappresentanza**, l'opzione per la cedolare secca va effettuata dal titolare dell'immobile, in quanto il contratto di locazione è concluso in nome e per conto del titolare medesimo, il quale assume direttamente obblighi e diritti nei confronti del conduttore;
- nel caso di **mandato senza rappresentanza**, è invece necessario, come precisato in occasione della risposta n. 5-02262 del 12.3.2014 ad una interrogazione parlamentare, *"che l'immobile ad uso abitativo sia locato dall'agenzia immobiliare per finalità abitative a soggetti che non esercitano attività d'impresa, o arti e professioni. Detti presupposti devono essere espressamente previsti nel contratto di mandato stipulato tra proprietario ed agenzia, quale vincolo per l'agenzia mandataria"*. La cedolare secca non avrà effetto sostitutivo nei confronti dell'imposta di registro, dal momento che, nel caso di contratto di locazione stipulato dall'**agenzia immobiliare** in nome proprio, il proprietario dell'immobile non assume la qualifica di parte negoziale (l'opzione per la cedolare secca, inoltre, dovrà essere effettuata dal proprietario dell'immobile in sede di dichiarazione dei redditi).

Viene invece **negata** la possibilità di applicare la cedolare secca nel caso in cui il proprietario dell'immobile stipuli un contratto di locazione con l'agenzia immobiliare così che questa regoli i rapporti con i successivi acquirenti del servizio con contratti di **sublocazione**: in tale ipotesi risultano infatti **carenti** i presupposti soggettivi necessari all'applicazione del regime sostitutivo, posto che il locatario dell'immobile sarebbe un soggetto esercente attività d'impresa.

Come, infine, precisato dall'Agenzia delle entrate con la **risoluzione n.18/E del 28.01.2008**, il fatto che la locazione turistica produca reddito fondiario, fa sì che il proprietario dell'immobile acquisisca anche il diritto di usufruire della detrazione Irpef per interventi di ristrutturazione edilizia di cui alla legge n. 449/1997 (tale agevolazione non competerebbe qualora la **locazione turistica** integri i requisiti per essere considerata un'attività commerciale).

Passiamo ora ad analizzare l'ipotesi nella quale la locazione turistica integra un'attività avente **natura commerciale**.

Si è detto in precedenza che la fornitura di **servizi accessori** (quali, ad esempio, la consegna e il cambio della biancheria e il riaspetto del locale) unitamente alla mera locazione, costituisce, secondo la prassi ufficiale (RM 9/1916 del 1986), l'elemento discriminante al fine di qualificare i relativi proventi non più come **redditi dei fabbricati** ma come redditi derivanti da attività commerciale. In tale ambito occorre, peraltro, distinguere tra attività commerciale svolta in modo occasionale e in quanto tale produttiva di **redditi diversi**, piuttosto che di attività svolta in modo abituale ed **organizzata** in forma di attività imprenditoriale e come tale produttiva di reddito d'impresa. Le prestazioni di servizi alberghiere, infatti, non rientrando fra le **attività economiche** elencate dall'articolo 2195 cod. civ., necessitano della verifica – ai sensi dell'articolo 55 del TUIR – della sussistenza di un'organizzazione di capitale e lavoro di tipo imprenditoriale affinché possano configurarsi come attività d'impresa.

Un aiuto in tal senso lo possiamo ricavare dalla già citata RM n.9/1916 del 1986, la quale, con riferimento al requisito dell'**abitualità**, evidenzia che *“il requisito della professionalità abituale – il quale implica il compimento, sebbene discontinuo di una serie ripetuta di atti per la produzione o lo scambio di beni e di servizi – assume decisiva rilevanza agli effetti fiscali in quanto costituisce l'elemento distintivo tra i redditi derivanti da attività commerciali, la cui determinazione viene effettuata in base ai principi propri del reddito d'impresa di cui agli artt. 51 e seguenti del D.P.R. n. 597/1973 e quelli derivanti da attività occasionali regolati dall'art. 77 dello stesso decreto”*. Pertanto:

- in caso di attività commerciale svolta in modo occasionale, i proventi derivanti dalla **locazione turistica** (integrata con la prestazione di servizi accessori) costituiscono **redditi diversi** che vanno determinati come differenza fra l'ammontare dei corrispettivi delle prestazioni di alloggio percepiti e le spese inerenti la loro produzione;
- nel caso di attività commerciale di **locazione turistica** svolta con abitualità ed organizzata in forma d'impresa, i proventi derivanti dalla locazione turistica integrano un reddito d'impresa.

Con riferimento alla natura degli immobili oggetto di **locazioni turistiche** si osserva, infine, che gli stessi risultano per lo più accatastati come “abitativi” (e cioè nelle categorie catastali che vanno da A/1 a A/11, escluso A/10). Tali beni se posseduti da imprese sono generalmente considerati come **immobili “patrimonio”**, con conseguente applicazione delle regole contemplate dall'articolo 90 del TUIR e cioè l'indeducibilità delle spese di gestione e di funzionamento degli stessi. Al contrario tali beni, laddove formino oggetto di locazioni turistiche organizzate in forma d'impresa, seppur abitativi per natura, finiscono per divenire **strumentali per destinazione** con la conseguenza che gli stessi – come ribadito dall'Agenzia delle entrate nella **risoluzione n. 55/E del 26.02.2002** – concorrono a formare il reddito d'impresa in base ai costi e ricavi.

IVA

L'ambito oggettivo dello split payment

di Sandro Cerato

Il **presupposto oggettivo di applicazione della “scissione dei pagamenti”**, di cui all'articolo 17-ter del DPR 633/1972, ricomprende ogni **operazione effettuata nei confronti delle pubbliche Amministrazioni** – a prescindere dal fatto che esse siano poste in essere nell'ambito dell'attività istituzionale o di quella commerciale dell'Ente – purché prevedano l'applicazione dell'IVA: non sono interessate, quindi, dalla disciplina dello *“split payment”*, le **cessioni di beni e le prestazioni** di servizi non imponibili, oppure esenti o non assoggettabili al tributo (c.d. *“operazioni fuori campo Iva”*).

Per analoghe ragioni, non sono interessate dalla *“scissione dei pagamenti”* le fattispecie nelle quali la pubblica Amministrazione non effettua alcun pagamento del corrispettivo al proprio fornitore: questo è il caso, ad esempio, dei **servizi di riscossione delle entrate ed altri proventi**, in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo ad esso spettante e, in forza di una disciplina speciale contenuta in una **norma primaria o secondaria**, trattiene lo stesso, riversando all'ente committente l'importo netto. In tale circostanza, appare coerente – con la *ratio* dell'articolo 17-ter del DPR n. 633/1972 – *“escludere le predette fattispecie dal meccanismo della scissione dei pagamenti, in quanto l'imponibile e la relativa imposta sono già nella disponibilità del fornitore”* (circolare n. 15/E/2015).

Dal lato pratico, la *“scissione dei pagamenti”* deve essere applicata a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti delle predette pubbliche Amministrazioni documentate mediante la **fattura**, ai sensi dell'articolo 21 del DPR. n. 633/1972, con indicazione dell'imposta addebitata all'ente cessionario o committente: sono, pertanto, compresi anche gli appalti di lavori, in quanto prestazioni di servizi, nonché **le operazioni per le quali trovano applicazione le modalità di fatturazione e i termini di registrazione speciali** di cui all'articolo 73 del DPR. n. 633/1972 (circolare n. 15/E/2015).

Peraltro, posto che la disciplina dello *“split payment”* è **applicabile alle sole operazioni soggette all'obbligo di documentazione mediante fattura**, restano escluse dal regime in commento le cessioni di beni e prestazioni di servizi – come, ad esempio, le piccole spese dell'ente pubblico – certificate dal cedente o prestatore tramite il rilascio della **ricevuta fiscale** di cui all'articolo 8 della Legge 249/1976, dello **scontrino fiscale** (Legge 18/1983) o non fiscale, per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi, ai sensi dell'articolo 1, comma 429 e seguenti, della Legge 311/2007, ovvero di altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste. A parere dell'Agenzia delle Entrate, tale ultima ipotesi di esclusione ricomprende anche le **operazioni certificate mediante fattura semplificata** (articolo 21-bis del DPR. n. 633/1972), oppure il caso in cui – successivamente alla

certificazione mediante le predette modalità semplificate – sia comunque emessa una fattura funzionale alla **sola documentazione** del costo o dell'Iva assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato.

Diversamente, l'operazione deve essere ricondotta nell'ambito di applicazione dello *“split payment”* qualora la fattura sia emessa, su richiesta della pubblica Amministrazione cessionaria o committente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale (circolare n. 15/E/2015).

CONTENZIOSO

Legittima l'ipoteca sull'immobile conferito nel fondo patrimoniale

di Luigi Ferrajoli

Con la recente sentenza **n. 10794** depositata **in data 25.05.2016**, la Corte di Cassazione, Sezione Quinta Civile, è tornata ad occuparsi **della legittimità dell'iscrizione di ipoteca su un immobile conferito in un fondo patrimoniale**.

In particolare, nel caso in esame la Commissione Tributaria Provinciale di Pisa aveva **accolto il ricorso** proposto dal contribuente avverso le cartelle di pagamento notificate da Equitalia con il quale veniva contestata **l'impignorabilità dei beni conferiti in fondo patrimoniale**.

Nello specifico il giudice di prime cure aveva ordinato la **cancellazione dell'iscrizione di ipoteca dall'immobile** di proprietà del debitore richiesta dall'Ente impositore.

L'Ufficio proponeva impugnazione avanti la Commissione Tributaria Regionale eccependo la natura **cautelare dell'iscrizione ipotecaria e la sua diversità rispetto alla procedura esecutiva**.

Nel giudizio di appello, la CTR rigettava l'impugnazione proposta da Equitalia rilevando che i beni **conferiti in un fondo patrimoniale non possono essere oggetto di pignoramenti o di altri gravami**, così come previsto dalla normativa in vigore.

L'Ufficio decideva di procedere dunque con **ricorso per Cassazione** deducendo come unico motivo la violazione e l'errata applicazione dell'art. 77 d.P.R. n.602/73.

Nello specifico l'Ente impositore deduceva *in primis* l'impossibilità di adottare l'art. 170 cod. civ. nel caso di specie essendo tale **norma applicabile esclusivamente alle procedure esecutive** e non ai diritti reali di garanzia quali appunto l'ipoteca; inoltre, il concetto di **"bisogni della famiglia"** previsto dal summenzionato articolo non poteva riguardare i **crediti di natura tributaria**. Infine, secondo la tesi di Equitalia, l'art. 170 cod. civ. prevede espressamente che sia il contribuente a dover provare che il creditore **abbia nozione dell'estraneità del debito ai bisogni della famiglia**; nel caso *de quo* tale prova non sarebbe stata raggiunta.

La Suprema Corte, pertanto, è stata chiamata **a valutare la validità dell'iscrizione ipotecaria su beni immobili conferiti in un fondo patrimoniale** ed ha accolto il ricorso proposto dall'Ente impositore compensando le spese processuali.

Il precedente consolidato orientamento di legittimità prevedeva che **l'art. 170 cod. civ.**, nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, **dettasse una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca non volontaria**.

Più specificatamente, la Suprema Corte con la sentenza n. 5385/13 ha precisato che: *“l'esattore può iscrivere tale ipoteca su beni appartenenti al coniuge o al terzo che li hanno conferiti nel fondo, qualora il debito facente capo a costoro sia stato contratto per uno scopo non estraneo ai bisogni familiari e, quando, il titolare del credito, per il quale l'esattore procede alla riscossione, non conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia. Viceversa, l'esattore non può iscrivere l'ipoteca su detti beni e l'eventuale iscrizione è illegittima se il creditore conosceva tale estraneità”*.

Recenti pronunce della Corte di Cassazione hanno inoltre chiarito che l'ipoteca può essere iscritta su beni conferiti in un **fondo patrimoniale**, anche per debiti di natura tributaria, se inerenti i bisogni della famiglia (n.3600/16 e n.1652/16).

Sennonché sotto questo profilo, le Sezioni Unite hanno completamente cambiato orientamento con la sentenza n.19667/14 affermando che: *“[...] iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R 29 settembre 1973, n.602, art.77, non può essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, dovendosi piuttosto essere considerata un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria”*, facendo venir meno il **principio di legittimità**, secondo il quale l'ipoteca può essere considerata un *“atto preordinato all'esecuzione”*.

Questo nuovo orientamento è stato poi seguito dalla Cassazione nella sentenza n.15354/15 e più recentemente nella sentenza n.10794/16 che ha ribadito: *“[...] l'impossibilità del fatto che l'iscrizione dell'ipoteca possa essere considerata un atto dell'esecuzione forzata”* e, sulla base di tale principio *“[...] viene meno l'applicabilità dell'art. 170 c.c. non sembrando superabile il dato testuale sopra già evidenziato, tanto più ove si consideri che, ponendo la norma una eccezione alla regola della responsabilità patrimoniale ex art. 2740 c.c., la stessa è da ritenersi soggetta a interpretazione tassativa”*. Ne consegue, pertanto, **che l'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 d.P.R. n.602/73 debba essere considerata un atto alternativo all'espropriazione forzata**.

Si registra, quindi, sul punto un orientamento non uniforme, nonostante che sull'argomento si sia pronunciata recentemente anche la Corte di Cassazione a Sezione Unite.

ENTI NON COMMERCIALI

Le palestre e la gestione di saune e solarium

di Guido Martinelli

Sono ormai sempre di più i centri sportivi che offrono, gratuitamente o dietro pagamento di un corrispettivo specifico, ai propri iscritti, la possibilità di utilizzare **saune e solarium**.

Se, **sotto un profilo meramente fiscale**, non vi è dubbio che l'incasso di somme a tale titolo, anche per quei centri gestiti da società o associazioni sportive dilettantistiche, **costituisce sempre provento di natura commerciale**, sia ai fini delle imposte dirette che dell'iva, trattandosi comunque di attività non conforme alle finalità istituzionali, si pone il problema se l'utilizzo di tali attrezzatura costituisca attività di estetica, con gli adempimenti che da ciò ne conseguono.

L'attività d'estetica, per definizione sia della legislazione nazionale che di quella regionale, **comprende tutte le prestazioni professionali relative ai trattamenti eseguiti sulla superficie del corpo umano** ed il cui scopo, prevalente o esclusivo, sia quello di mantenerlo in perfette condizioni, di migliorarne e proteggerne l'aspetto estetico modificandolo attraverso l'eliminazione o l'attenuazione degli inestetismi che sono presenti.

Il secondo comma dell'articolo 1 della legge 1/1990, che disciplina l'attività di estetica, prevede che **tal attività "può essere svolta ... con l'utilizzazione degli apparecchi elettromeccanici per uso estetico, di cui all'elenco allegato alla presente legge..."**.

Tale elenco, oltre ad una lunga serie d'apparecchi che prevedono una partecipazione attiva dell'estetista riporta anche, oltre alle saune, le "lampade abbronzanti".

La legge nazionale citata riporta che l'attività d'estetica (che ha contenuto oggettivamente più ampio del mero utilizzo degli oggetti ricompresi nell'elenco allegato) può (non deve) essere svolta con tali apparecchi; in tal senso si esprimono anche tutte le leggi regionali di recepimento della normativa nazionale.

Il semplice utilizzo di solarium, pertanto, ad avviso dello scrivente, **non può certamente essere equiparato all'esercizio di una prestazione di servizio professionale**, in quanto l'operatore, nel caso di specie, è soggetto inattivo rispetto al fruitore della prestazione d'opera.

In altre parole, **l'utilizzo di solarium non richiede alcun atto dispositivo sulla persona del terzo**, l'eventuale estetista non interviene in modo diretto ed attivo sul corpo umano e non presta un servizio professionale, coinvolgendo la sua esperienza e capacità.

Ciò che si pone in essere è solo una “locazione” d’attrezzature, analogamente a quanto avviene per altre prestazioni di servizi quali il nolo di biciclette, auto o “mosconi” al mare.

Giuridicamente, infatti, **l’utilizzo di solarium rientra nella previsione dell’articolo 1571 cod. civ. che reca la nozione di locazione di cosa mobile**.

Infatti, **il consumatore corrisponde un prezzo per l’uso temporaneo di una macchina la cui prestazione tecnica prescinde dalla capacità professionale del titolare del centro**, la cui obbligazione contrattuale è quella di locare in buone condizioni di manutenzione il mezzo elettromeccanico per il tempo concordato contro il pagamento di un corrispettivo (obbligazione del locatario).

A nulla rileva in tale rapporto obbligatorio la necessaria presenza di una estetista. È evidente la contraddizione in termini: la richiesta del diploma d'estetista (e quindi la presunzione di specifiche conoscenze tecnico-professionali) contrasta in maniera palese con la commercializzazione al dettaglio degli apparecchi, l'uso privato dei quali, pertanto, svolto da persona priva delle presunte conoscenze tecnico-professionali richieste dovrebbe, invece, essere vietato se la *ratio* generale della norma fosse quella dell'obbligatorietà della persona dell'estetista.

Le tesi sopraesposte, con particolare riferimento alla sauna, sono state accolte da parte della giurisprudenza. Il T.A.R. della Toscana, con diverse pronunce, vedi fra tutte la n. 332 del 22.04.1998, riconosceva che la semplice installazione di una sauna all'interno di un centro ginnico non costituiva attività d'estetica; il Vice Pretore di Rimini, con sentenza 23 maggio 1999 n. 507, testualmente: *“Osserva che la suddetta norma si limita a prevedere che l'estetista possa anche utilizzare gli apparecchi per la propria attività professionale e non invece, cosa del tutto diversa, che non vi possa essere l'utilizzo di detti apparati senza l'assistenza di un estetista”*.

La tesi contraria trae origine da una risposta formulata al Comune di Vicenza dal Ministero dell’Industria in data 21.09.1994, che sostiene che: *“L’uso d’apparecchiature abbronzanti e saune, anche senza effettuazione di prestazioni estetiche manuali sul corpo umano, sia da configurarsi come attività d'estetista e l'esercente tale attività sia sottoposto alle disposizioni previste dalla legge 1/1990. La norma, infatti, prevede espressamente che l’attività d'estetista possa essere svolta mediante l'utilizzazione d'alcuni apparecchi elettromeccanici per uso estetico, di cui all'elenco allegato alla medesima legge. Tra questi apparecchi vengono specificatamente comprese le lampade abbronzanti UV-A e le saune. Tale previsione è volta a garantire, in particolare, la tutela dell’utenza nella fruizione di una prestazione che deve essere svolta nel rispetto di necessari criteri di sicurezza e di tutela della salute”*.

Fermo su tale posizione appare il T.A.R. Veneto che, per ultimo, con quattro sentenze tutte depositate il 18 Agosto 1999 (n. 1380, 1381, 1382, 1383) con motivazioni similari, ripropone che anche il semplice utilizzo di lampade costituisca attività d'estetica e che il limite della presenza dell'estetista trova la sua ragione d'essere nella tutela della salubrità della collettività.

