

Edizione di martedì 19 luglio 2016

PENALE TRIBUTARIO

[Niente sottrazione fraudolenta se il patrimonio è capiente](#)

di **Luigi Ferrajoli**

DICHIARAZIONI

[Il modello 770/2016 ordinario nel caso di distribuzione di utili](#)

di **Luca Mambrin**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Immobili dei professionisti: ammortamenti e canoni leasing](#)

di **Davide David**

IMPOSTE SUL REDDITO

[L'Agenzia chiarisce la tassazione delle fonti rinnovabili](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

[Inquadramento ai fini Iva delle locazioni brevi](#)

di **Luca Caramaschi**

PROFESSIONI

[L'importanza del linguaggio paraverbale](#)

di **Laura Maestri**

PENALE TRIBUTARIO

Niente sottrazione fraudolenta se il patrimonio è capiente

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **sentenza n. 13233 del 1.4.2016** la Corte di Cassazione ha ribadito che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte punito dall'art.11 del D.Lgs. n.74/00 ha natura di **reato di pericolo** poiché, a differenza di quanto era previsto dall'omologa fattispecie, oggi abrogata, di cui all'art. 97, co. 6, del D.P.R. n.602/73, per potersi ritenere configurato non è necessario che l'Amministrazione finanziaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo né che vi sia in corso una procedura di riscossione che sia stata pregiudicata, ma **è sufficiente la mera idoneità della condotta a rendere inefficace, anche solo parzialmente, la procedura di riscossione.**

Tuttavia, perché al contribuente possa essere contestato il delitto in esame, questi deve avere posto in essere **condotte simulatorie o fraudolente** (e non meri atti di disposizione dei propri beni, tutelati dal diritto di proprietà), inoltre il patrimonio deve avere subito un'**effettiva depauperazione** tale da ledere – anche potenzialmente e/o parzialmente – gli interessi dell'Erario.

La vicenda oggetto dell'interessante pronuncia vedeva un'imprenditrice indagata per il delitto punito dall'art.11, co.1, D.Lgs. n.74/00 per avere posto in essere una serie di operazioni immobiliari, in particolare la **vendita una particella edificale ad una società svizzera con soci non identificabili**, allo scopo presunto di sottrarre il bene alla procedura esecutiva promossa dall'Agenzia delle Entrate.

L'imprenditrice si era opposta al **sequestro preventivo** disposto anche sulla particella immobiliare oggetto di vendita, giungendo sino in Cassazione; in particolare, con il ricorso avverso l'ordinanza di rigetto della richiesta di riesame la contribuente eccepiva la carenza di indagini, da parte dei giudici del merito, in ordine all'**effettiva esistenza del debito tributario** a fronte della sentenza della Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano che aveva dichiarato **l'illegittimità dell'avviso di accertamento** con riferimento ad uno dei periodi di imposta in contestazione, nonché la mancanza dell'elemento psicologico del reato.

La Corte di Cassazione, dopo avere precisato che **il momento consumativo** del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art.11 D.Lgs. n.74/00 **non coincide con la data della pretesa evasione delle imposte** al cui conseguimento mirano le condotte di alienazione simulata o di compimento di altri atti fraudolenti, ma con il momento in cui queste ultime siano state effettivamente poste in essere, chiarisce anche che si tratta di un reato di pericolo che si perfeziona quando il contribuente ponga in essere una **condotta potenzialmente idonea a rendere inefficace, anche solo parzialmente, la procedura di**

riscossione; tale idoneità deve essere inoltre valutata dal Giudice con un giudizio *ex ante*.

Nel caso in esame, secondo la Cassazione, non avrebbe avuto rilevanza il fatto che la sentenza di primo grado, che peraltro non risultava neppure essere **passata in giudicato**, aveva annullato l'avviso di accertamento limitatamente ad uno dei periodi di imposta in contestazione, poiché tale circostanza non faceva venir meno il c.d. **fumus del reato**.

D'altra parte, però, i giudici di legittimità evidenziano *“la necessità che la condotta volta alla sottrazione del bene si caratterizzi per la **natura simulata dell'alienazione del bene o per la natura fraudolenta degli atti compiuti sui propri o sugli altrui beni**: in altre parole, solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per tali modalità, strettamente tipizzate dalla norma, può essere idoneo a vulnerare le legittime aspettative dell'Erario posto che, diversamente, verrebbe sanzionata, **in contrasto con il diritto di proprietà**, costituzionalmente garantito, ogni possibile condotta di disponibilità dei beni, allo stesso diritto di proprietà strettamente connaturata”*.

Ma vi è di più: secondo la Cassazione, infatti, non è sufficiente che il contribuente ponga in essere condotte simulatorie o fraudolente, ma queste devono effettivamente **essere idonee a cagionare un'effettiva potenziale lesione degli interessi dell'Erario**; tale idoneità deve essere determinata anche tramite una valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, che potrebbero risultare garantite **con la restante parte del patrimonio**.

La riduzione delle disponibilità del debitore deve avere quale conseguenza il rischio che la pretesa tributaria non possa essere più **integralmente soddisfatta**, altrimenti, rilevano i giudici *“diverrebbe impossibile, se non integrando reato, per qualunque soggetto che fosse debitore verso l'Erario di una somma superiore ad Euro 50.000,00, e pur titolare di **un patrimonio di gran lunga più consistente**, compiere atti di disposizione del proprio patrimonio”*.

Alla luce dei principi sopra esposti **la Cassazione ha annullato l'ordinanza** che aveva rigettato la richiesta di riesame in quanto non erano state motivate né la natura simulata dell'operazione, né l'idoneità dell'operazione a rendere totalmente o parzialmente inefficace la procedura di riscossione.

Per approfondire le problematiche relative ai reati penal tributari vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO ►►
CON LUIGI FERRAJOLI
Milano dal 18 ottobre

DICHIARAZIONI

Il modello 770/2016 ordinario nel caso di distribuzione di utili

di **Luca Mambrin**

I soggetti Ires (Spa, Sapa, Srl) che nel corso del 2015 hanno **corrisposto utili** devono presentare il modello 770 ordinario, compilando i **quadri SI ed SK**.

In particolare, il **quadro SI** deve essere utilizzato per indicare gli utili, **pagati nell'anno 2015**, derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti ad Ires, nonché per l'indicazione dei dati relativi ai proventi equiparati agli utili, i quali vanno indicati **con esclusivo riferimento alla data di incasso** non rilevando invece la data di delibera dei dividendi.

Nel **quadro SK** devono invece essere indicati i **dati identificativi dei percettori residenti nel territorio dello Stato di utili derivanti dalla partecipazione in soggetti Ires**, residenti e non residenti, in qualunque **forma corrisposti nell'anno 2015**, esclusi quelli assoggettati a **ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva**, e i **dati relativi ai soggetti non residenti** che hanno percepito **utili assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva**, anche se in misura convenzionale.

Con riferimento in particolare **agli utili corrisposti a persone fisiche**, sarà sempre obbligatoria la compilazione del quadro SI, mentre il quadro SK non andrà compilato nel caso di utili corrisposti a soggetti residenti che detengono una partecipazione non qualificata ai quali all'atto dell'erogazione del dividendo è stata operata una ritenuta a titolo d'imposta (nel misura del 26%).

In merito alla percentuale di partecipazione detenuta si deve infatti distinguere **tra partecipazioni qualificate e partecipazioni non qualificate** definendo:

- le partecipazioni in soggetti Ires, società non quotate, **non qualificate**, nel caso in cui si detenga una **percentuale inferiore (o uguale) al 20% dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria**, ovvero una **partecipazione al capitale o al patrimonio inferiore (o uguale) al 25%**; nel caso di **società quotate** la partecipazione si definisce **non qualificata nel caso in cui si detengano meno del 2% dei diritti di voto in assemblea ordinaria** ovvero una **partecipazione al capitale o al patrimonio inferiore al 5%**. Al dividendo corrisposto sarà applicata una ritenuta a titolo d'imposta del 26%, con l'obbligo quindi nella presentazione del modello 770 ordinario di compilare esclusivamente il quadro SI e non il quadro SK;
- le partecipazioni in soggetti Ires, società non quotate, **qualificate**, nel caso in cui si detengano più del **20% dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria**, ovvero una **partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 25%**; nel caso di **società**

quotate la partecipazione si definisce **qualificata nel caso in cui si detengano più del 2% dei diritti di voto in assemblea ordinaria** ovvero **una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5%**. In tale caso al dividendo corrisposto non sarà applicata alcuna ritenuta (con l'obbligo per il percettore di presentazione del modello Unico) mentre per la società che ha erogato il dividendo sarà necessaria la presentazione del modello 770 ordinario con la compilazione sia del quadro SI che del quadro SK.

Quadro SI

| | | | | | | | |
|--|---|--|----------|---|-----------------|---------------------|------|
| SI1 | CODICE FISCALE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA (da compilare solo in caso di operazioni straordinarie e successioni) | | | | | 1 | |
| UTILI PAGATI NELL'ANNO 2015 IN QUALITÀ DI EMITTENTE | | | | | | | |
| SI2 | 1 | | | | | | |
| UTILI E PROVENTI EQUIPARATI | | | | | | | |
| SI4 | Somme pagate nel 2015 | | Aliquota | | Titolo ritenuta | Ritenute effettuate | Tipo |
| | 1 | | 2 | | 3 | 4 | 5 |
| | | | | % | | | |
| SI14 | non assoggettate | | | | | | |

Nel **quadro SI** vanno indicati:

- al rigo **SI2**, gli utili pagati nel 2015 in qualità di emittente corrisposti sotto qualsiasi forma e denominazione;
- nei rigi da **SI4 a SI13** gli utili pagati nel 2015 con indicazione dell'aliquota, del titolo (d'acconto o d'imposta) e dell'ammontare complessivo delle ritenute effettuate;
- nel rigo **SI14**, gli utili e dei proventi equiparati pagati nel 2015 non assoggettati a ritenuta.

Nel **quadro SK** vanno invece indicati:

- i **dati identificativi dei percettori** residenti nel territorio dello Stato di utili derivanti dalla partecipazione a soggetti Ires, residenti e non residenti, in qualunque forma **corrisposti nell'anno 2015, esclusi quelli assoggettati**:
 - a ritenuta a titolo d'imposta;
 - ad imposta sostitutiva;
- i **dati relativi ai soggetti non residenti** che hanno percepito utili assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva, anche se in misura convenzionale.

Sempre con riferimento alla fattispecie relativa alla distribuzione di utili, nella parte relativa ai *"Dati relativi agli utili corrisposti e proventi equiparati"*, bisognerà aver cura di indicare in

particolare:

| DATI RELATIVI AGLI UTILI CORRISPOSTI E AI PROVENTI EQUIPARATI | | | | | | | |
|---|--------------------|---------------------|---|---|---------------------------------|---|---|
| Tipo oggetto 24 | Tipo partic. 25 | Tipo ritenuta 26 | Monte Titoli 27 | Numero azioni o quote 28 | Percentuale contitolarità 29 | Dividendo unitario 30 | Dividendo da utili ante 31/12/2007 31 |
| Dividendo da utili post 31/12/2007 32 | | | Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007 33 | Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 34 | | Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007 35 | Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2007 36 |
| Interessi riquilibrati dividendi 37 | | | Netto frontiera 38 | Utili da SIQ e da SIINQ 39 | | Aliquota 40 | Ritenute 41 |
| Imposta sostitutiva 42 | | | Imposta estera 43 | Utili in trasparenza 44 | | | |

- nel **campo 24**, l'oggetto delle comunicazione indicando:
- il codice **"1"** se si tratta del pagamento di dividendi/utili e proventi assimilati;
- il codice **"2"** se si tratta del pagamento di dividendi e proventi assimilati a favore di società fiduciarie o altri soggetti di cui all'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 58/98.
- nel **campo 25**, il tipo di partecipazione utilizzando il codice:
- **"1"** per le azioni ordinarie;
- **"2"** per le azioni privilegiate;
- **"3?"** per le azioni di risparmio;
- **"4"** per le quote di società non azionarie (ad esempio, srl).
- nel **campo 26** il tipo di ritenuta utilizzando il codice:
- **"1"** se la ritenuta è stata operata sul 40% del netto frontiera;
- **"2"** qualora la ritenuta è stata operata sul 100% dell'importo del netto frontiera;
- **"3"** nel caso in cui il percettore sia un soggetto non residente (redditi non imponibili, redditi sui quali è stata applicata l'imposta sostitutiva o ritenuta alla fonte a titolo d'imposta imponibili con aliquota piena o convenzionale);
- **"4"** qualora la ritenuta è stata operata sul 100% dell'intero importo;
- **"5"** qualora la ritenuta è stata operata sul 49,72% dell'importo del "netto frontiera".
- nel **campo 28**: il numero delle azioni o quote. Se il numero è frazionario va approssimato al secondo decimale e, in caso di contitolarità, va indicato il numero complessivo delle quote/azioni;
- nel **campo 29**: la percentuale di possesso qualora le azioni o quote siano intestati a più soggetti;
- nel **campo 30**: l'ammontare del dividendo unitario senza operare alcun troncamento;
- nel **campo 31**: l'ammontare del dividendo complessivo lordo corrisposto al percettore formato con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, che concorrerà alla formazione del reddito complessivo del percettore nella misura del 40%;

- nel **punto 32**: l'ammontare del dividendo complessivo lordo corrisposto al percettore formato con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, che concorrerà alla formazione del reddito complessivo del percettore nella misura del 49,72%.

IMPOSTE SUL REDDITO

Immobili dei professionisti: ammortamenti e canoni leasing

di **Davide David**

Considerata la frastagliata evoluzione della normativa sulla deduzione degli ammortamenti e dei canoni di *leasing* per gli immobili dei **professionisti** pare utile fare un quadro di sintesi.

Di seguito è fatto riferimento ai soli **immobili non utilizzati promiscuamente**.

Per gli immobili acquistati o costruiti nel periodo che va dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006 non è consentita la deducibilità degli ammortamenti.

In forza della L. 296/2006 è invece consentita la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* relativi agli **immobili acquisiti negli anni 2007, 2008 e 2009**.

Per gli immobili acquisiti in *leasing* in detti anni la deduzione dei canoni è ammessa a condizione che i contratti abbiano durata non inferiore a 8 anni e non superiore a 15 anni.

La L. 147/2013 ha poi reintrodotta la deduzione dei canoni di *leasing* immobiliare per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2014, prevedendo un periodo minimo di deduzione di 12 anni.

In assenza di una diversa interpretazione da parte dell'Agenzia delle entrate, è da ritenere che rimangano invece indeducibili gli ammortamenti relativi agli immobili acquistati dopo il 2009.

Per quanto concerne i contratti di *leasing* immobiliare stipulati dal 2014, occorre evidenziare che in base alla vigente formulazione dell'articolo 54 del TUIR **la deduzione dei canoni non è più condizionata alla durata del contratto**, essendo solo previsto che sono ammessi in deduzione per un periodo non inferiore a 12 anni.

Di conseguenza, la durata del contratto può anche essere inferiore o superiore al predetto periodo minimo di deduzione.

Attualmente la situazione è quindi la seguente:

- per gli immobili acquistati sino al 14.06.1990, gli ammortamenti sono deducibili;
- per gli immobili acquistati dal 15.06.1990 al 31.12.2006, gli ammortamenti non sono deducibili;
- per gli immobili acquistati dal 2007 al 2009, gli ammortamenti sono deducibili;
- per gli immobili acquistati dopo il 2009, è da ritenere che gli ammortamenti non siano

deducibili;

- per gli immobili acquisiti in *leasing* dal 2007 al 2009, i canoni sono deducibili a condizione che il contratto abbia durata da un minimo di 8 a un massimo di 15 anni;
- per gli immobili acquisiti in *leasing* dal 2010 al 2013, i canoni non sono deducibili;
- per gli immobili acquisiti in *leasing* dal 2014, i canoni sono ammessi in deduzione per un periodo minimo di 12 anni (indipendentemente dalla durata del contratto).

Da tenere presente che per la deduzione sia degli ammortamenti che dei canoni di *leasing* trova applicazione la **limitazione riferita al costo dell'area sottostante** (combinato disposto dell'articolo 54, comma 2, del TUIR e dell'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del D.L. 223/2006).

In caso di contratti di *leasing* immobiliare stipulati dopo il 2013 e di durata inferiore a 12 anni, **i canoni non dedotti alla scadenza contrattuale** vanno portati in deduzione nei restanti anni, fino al raggiungimento del 12° anno; ciò anche in ipotesi di esercizio del diritto di riscatto e anche qualora, dopo il riscatto, il bene venga ceduto prima dello scadere del periodo "fiscale" di 12 anni (cfr. **circolare n. 17/E/2013**).

Sempre per quanto concerne il *leasing*, va segnalato che secondo Assilea (circolare n. 2 del 9.01.2014) la **novazione operata (ex articolo 1230 cod. civ.) a far data dal 1° gennaio 2014 dei contratti di *leasing* stipulati precedentemente** a tale data implica la loro cessazione e la contestuale sottoscrizione di un nuovo contratto di *leasing* soggetto al regime fiscale applicabile ai contratti stipulati da decorrere dal 2014.

In base a tale tesi, per i contratti di *leasing* stipulati tra il 2010 e il 2013 (con conseguente indeducibilità dei relativi canoni) la novazione consentirebbe di portare in deduzione i successivi canoni.

Un altro aspetto da considerare riguarda i possibili **effetti della cessione degli immobili**.

La richiamata legge 296/2006 ha esteso anche agli immobili strumentali dei professionisti, con decorrenza dal 1° gennaio 2007, la rilevanza fiscale delle **plusvalenze e delle minusvalenze** relative alle cessioni degli stessi, già introdotta per i beni mobili dal D.L. 223/2006.

A tale riguardo l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la cessione degli immobili strumentali dei professionisti è idonea a generare plusvalenze tassabili o minusvalenze deducibili solamente se riferibili ad immobili acquisiti successivamente al 1° gennaio 2007 (così la risposta resa in sede parlamentare dal sottosegretario Lettieri il 21.02.2007 e la **risoluzione n. 13/E/2010**).

Non vi sono però ancora stati chiarimenti precisi in merito alla rilevanza fiscale delle plusvalenze e minusvalenze realizzate sugli immobili acquistati a decorrere dal 2010 (relativamente ai quali non è consentita la deduzione degli ammortamenti).

In dottrina l'orientamento che prevale è quello della irrilevanza fiscale. In questo senso si è espresso anche il CNDCEC nella **circolare n. 19/IR/2010** e la Commissione studi del Consiglio nazionale del Notariato nelle **circolari n. 64-2011/T e n. 88-2011/T**.

Leggendo le **istruzioni alle dichiarazioni dei redditi (da ultimo quelle di Unico 2016)** parrebbe che anche per l'Agenzia delle entrate le cessioni di immobili acquistati dopo il 2009 non siano idonee a generare plusvalenze tassabili o minusvalenze deducibili.

Infatti le istruzioni segnalano di indicare nell'apposito rigo (RE4 di Unico 2016) **“le plusvalenze dei beni strumentali compresi gli immobili acquistati nel 2007, nel 2008 e nel 2009”**, il che sembrerebbe fare intendere che non vanno invece indicate le plusvalenze degli immobili acquistati successivamente (idem per quanto concerne le minusvalenze).

In senso contrario sembrerebbe deporre quanto invece riportato in un fugace passaggio della **risoluzione n. 123/E/2010**. Ma trattasi di una risoluzione che riguardava una questione più ampia e non è chiaro se il passaggio incriminato si riferisca o meno anche agli immobili acquistati dopo il 2009.

Per approfondire le problematiche relative alla fiscalità immobiliare vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



IMPOSTE SUL REDDITO

L'Agenzia chiarisce la tassazione delle fonti rinnovabili

di **Alessandro Bonuzzi**

La produzione e la cessione di **energia elettrica e calorica** da fonti rinnovabili agroforestali sino a 2.400.000 kWh anno rientra nel **reddito agrario** ma a condizione che risulti soddisfatto il requisito della **prevalenza**.

Lo ha chiarito la [risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 54/E](#) di ieri.

Si ricorda che l'articolo unico, comma 910, della L. 208/2015 ha cristallizzato l'applicazione della **tassazione forfettaria** in relazione alla produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche.

In particolare, secondo l'attuale formulazione della norma che regola la fattispecie (articolo 1, comma 423, L. 266/2005), la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica

- da fonti **rinnovabili agroforestali**, sino a 2.400.000 kWh anno, e
- da fonti **fotovoltaiche**, sino a 260.000 kWh anno,

effettuate da **imprenditori agricoli**, costituiscono attività connesse a quella agricola e si considerano produttive di **reddito agrario**.

Per la produzione eccedente tali soglie, il reddito imponibile è determinato forfettariamente con l'applicazione all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'Iva del **coefficiente di redditività** del 25%.

Per quanto riguarda la **tassazione catastale**, la risoluzione in commento evidenzia una **importante distinzione** tra le due fonti di energia.

Infatti, mentre in relazione al **fotovoltaico** la risoluzione n. 86/E/2015 ha precisato che, entro il limite dei 260.000 kWh, la produzione e la cessione di energia costituiscono **sempre** attività connesse a quella agricola e quindi si considerano produttive di reddito agrario, con riferimento alle **fonti rinnovabili agroforestali** la tassazione su base catastale trova, invece, applicazione solo nei limiti della franchigia di 2.400.000 kWh nel **presupposto** che ricorra il requisito della **prevalenza** che caratterizza le attività agricole connesse.

Ciò in quanto, la **circolare n. 32/E/2009** ha chiarito che il requisito della prevalenza deve sussistere anche per la produzione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili in ragione dell'assimilazione operata dal legislatore alle attività agricole connesse di cui all'articolo

2135, terzo comma, del codice civile.

Conseguentemente, la risoluzione di ieri rammenta, in ordine, quali siano i **criteri** da considerare per verificare il soddisfacimento della prevalenza.

1. Il criterio base è quello **quantitativo**, secondo cui la prevalenza è soddisfatta quando i prodotti utilizzati nello svolgimento delle attività connesse ed ottenuti direttamente dall'attività agricola svolta nel fondo siano prevalenti, ossia superiori rispetto a quelli acquistati presso terzi. Tale criterio può essere utilizzato se i beni da confrontare hanno la medesima natura.
2. Il secondo criterio di riferimento è quello del **valore**, secondo cui la prevalenza è soddisfatta quando il valore normale dei prodotti propri è superiore al costo sostenuto per acquistare i prodotti di terzi. Tale criterio va utilizzato se i beni da confrontare sono di natura diversa e, quindi, non è possibile applicare il criterio quantitativo.
3. Laddove non sia possibile effettuare il confronto, in quanto i prodotti non sono suscettibili di valutazione (come ad esempio nel caso dei liquami), la prevalenza può essere riscontrata effettuando una **comparazione "a valle"** del processo produttivo dell'impresa, tra **l'energia** derivante dai prodotti propri e quella derivante dai prodotti acquistati da terzi.

Si precisa, infine, che, **in ogni caso**, quindi sia se la fonte è fotovoltaica sia se trattasi di fonti rinnovabili agroforestali, la produzione e la cessione di energia oltre le soglie del reddito agrario scontano la **tassazione forfettaria a condizione** che risulti verificato il requisito della **prevalenza**.

In caso contrario, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica sono assoggettate a tassazione secondo le **ordinarie regole** in materia di reddito d'impresa (costi-ricavi).

IVA

Inquadramento ai fini Iva delle locazioni brevi

di **Luca Caramaschi**

La natura di tributo armonizzato dell'Iva rende l'analisi delle problematiche inerenti le **locazioni brevi** certamente più complessa che non quella relativa ai, pur differenti, aspetti reddituali di tale fattispecie. Lo sfruttamento di un bene immobile, infatti, è tematica che sotto il profilo della **legislazione comunitaria** evoca la nozione sia di attività economica che di soggettività passiva d'imposta, scenari già ampiamente indagati dalla giurisprudenza della **Corte di Giustizia Ue**. Senza entrare approfonditamente in tale disamina, anche al fine di concentrare l'attenzione sulla disciplina interna, vale in ogni caso la pena di osservare come secondo la Corte Ue è corretto ritenere che lo sfruttamento di un **bene immobile** diviene un'attività economica rilevante ai fini IVA quando l'operatore "*intraprende iniziative attive di commercializzazione*", utilizzando mezzi simili a quelli impiegati per attività di produzione, commercializzazione o prestazioni di servizi da soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione. Mentre è lo stesso **paragrafo 1 dell'articolo 9 della Direttiva 2006/112/CE** che, dopo aver affermato che deve considerarsi soggetto passivo IVA chiunque esercita, "*in modo indipendente e in qualsiasi luogo*", un'attività economica, senza tener conto delle finalità perseguite e/o dei risultati raggiunti, precisa che alla nozione di attività economica deve essere ricondotto, fra l'altro, anche "*lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità*".

Al contrario la medesima Corte ha in passato affermato che il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare non costituisce, di per sé, un'attività economica; né l'ampiezza o il numero delle **vendite immobiliari** effettuate da un soggetto può rappresentare il **criterio distintivo** fra le attività di un investitore privato, che si collocano al di fuori del campo di applicazione dell'imposta e quelle di un investitore le cui operazioni costituiscono un'attività economica rilevante ai fini Iva. Detto questo, prima di entrare nel dettaglio delle disposizioni interne, vale la pena osservare come la normativa nazionale, affinché una **locazione turistica** divenga attività d'impresa, richiede la verifica non solo del requisito della continuità nello svolgimento dell'attività economica, ma anche quello dell'adozione di un'organizzazione in forma d'impresa. L'articolo 1 del DPR 633/1972 nel precisare che sono rilevanti ai fini Iva unicamente le **prestazioni di servizi** e le cessioni di beni effettuate (nel territorio dello Stato) da soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni richiama i tre requisiti (soggettivo, oggettivo e territoriale) che devono sussistere affinché l'operazione consistente in una **locazione breve** venga assoggettata al tributo. Se, con riferimento agli ultimi due presupposti lo scenario è "limpido" (da punto di vista oggettivo, il comma 2 numero 1 articolo 3 DPR 633/1972 prevede espressamente che costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, "*le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili*") mentre, sotto il profilo territoriale, sono rilevanti Iva in Italia unicamente le locazioni turistiche

di immobili situati nel territorio dello Stato) altrettanto pacifica non è la disamina del requisito soggettivo. La locazione turistica, infatti, non rientra fra le attività di cui agli articoli 2135 e 2195 del cod. civ. e, quindi, per poterla qualificare come un'attività commerciale, è necessario che la medesima sia **organizzata** in forma d'impresa e cioè che il soggetto non si limiti a prestare determinati servizi, ma svolga a proprio rischio un'attività di organizzazione di mezzi e persone finalizzata alla prestazione medesima. Come affermato dall'Agenzia delle entrate nella **R.M. 155/E del 13.10.2000**, a proposito del trattamento da applicare alle prestazioni di alloggio e prima colazione effettuate nelle strutture ricettive meglio note come **Bed and Breakfast**, *"il presupposto soggettivo di imponibilità all'Iva sussiste qualora le prestazioni di servizi siano non occasionali, cioè rientranti in un'attività esercitata per professione abituale, e (omissis) il carattere saltuario della attività di fornitura di "alloggio e prima colazione" si identifica con quello dell'occasionalità; ne consegue, in via generale, che l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva può affermarsi solo se l'attività viene esercitata non in modo sistematico o con carattere di stabilità e senza quella organizzazione di mezzi che è indice di professionalità dell'esercizio dell'attività stessa."*

Entrando ora nel merito del regime impositivo applicabile, è necessario verificare se l'attività commerciale eventualmente svolta integri i requisiti di un'attività di **gestione immobiliare** (e in quanto tale destinataria del regime di esenzione di cui all'articolo 10 punto 8) del DPR 633/1972) ovvero di una prestazione di **servizi di tipo alberghiero** (soggetta ad imposta con **aliquota del 10%**, ai sensi di quanto previsto dal numero 120 della Tabella A Parte III allegata al DPR 633/1972).

Secondo la Cassazione (da ultimo si veda la sentenza n. 6502/2014) per applicare l'aliquota Iva al 10% occorre che il cliente sia "alloggiato" e che i servizi gli siano resi nell'ambito di una "azienda alberghiera", cioè di una struttura che fornisce alcuni **servizi** (quali, per esempio la pulizia, i cambi di biancheria, i pasti, etc.) non meramente **accessori** alla locazione. Nella sostanza, l'elemento di **discrimine** fra le operazioni di mera locazione e le prestazioni "alberghiere" secondo la giurisprudenza deve essere individuato nella presenza o meno di forniture di servizi accessori alla mera locazione. Principi, questi ultimi, applicati dalla stessa Suprema Corte (sentenza n. 755/1991) per affermare la natura d'impresa in relazione all'**attività di affittacamere**. Orientamento, quello di assegnare prevalenza alla verifica della sussistenza o meno di servizi accessori alla mera **locazione** immobiliare, inizialmente condiviso anche dall'Amministrazione finanziaria, anche se più di recente pare che l'Agenzia delle entrate, nel tracciare la linea di demarcazione fra le attività meramente locative e quelle "alberghiere", preferisca fare rinvio alle disposizioni recate dalla normativa regionale di settore. Con la circolare n. 12/E/2007 afferma infatti l'Agenzia che *"l'attività di locazione di immobili ad uso turistico può essere qualificata come attività di prestazione di alloggio nel settore alberghiero se sia qualificabile come tale sulla base della normativa di settore. In tal caso è assoggettata ad Iva, con applicazione dell'aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/1972"*. Al contrario, torna applicabile il regime di esenzione, riservato alle locazioni di immobili di civile abitazione, qualora dal combinato disposto delle norme regionali di settore e della normativa ordinaria emerga che le prestazioni di alloggio sono prive del carattere "alberghiero".

Il corretto inquadramento circa il regime Iva applicabile alle citate operazioni di locazione breve (esenzione o imponibilità) assume poi rilevanza ai fini della corrispondente detrazione dell'Iva assolta a monte, che compete solo qualora l'attività esercitata venga qualificata come prestazione di servizi "alberghieri" resa in regime di imponibilità. In tale ultimo caso, infatti, la detrazione, in deroga alla limitazione oggettiva recata dalla lettera i) dell'articolo 19-bis.1 del DPR 633/1972, compete anche con riferimento alle spese sostenute per l'acquisto e/o la manutenzione degli immobili abitativi adibiti all'attività d'impresa che devono considerarsi immobili strumentali a prescindere dalla loro classificazione catastale. Con una recente sentenza (la n. 8628 del 29.4.2015) la Corte di Cassazione ha riconosciuto la detraibilità dell'Iva assolta su fatture per lavori di ristrutturazione di porzione di immobile avente catastalmente destinazione abitativa (categoria A/2), ma in concreto utilizzata per lo svolgimento dell'attività di "affittacamere e case per vacanze" dovendosi ritenere *".....decisiva la (pacifica) strumentalità dello stesso rispetto all'attività svolta dal contribuente"*. Sullo stesso filone interpretativo l'Agenzia delle entrate che con la risoluzione n. 196/E/2007 ha riconosciuto che gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo nell'ambito di una attività di tipo ricettivo che comporti l'effettuazione di servizi Iva imponibili, devono essere trattati alla stregua dei fabbricati strumentali per natura. Più di recente, con la risoluzione n. 18/E/2012, l'Agenzia precisa, infine, che *"in conseguenza dell'imponibilità delle prestazioni di alloggio in esame, in coerenza con i principi generali dell'Iva, l'imposta sull'acquisto di beni o servizi afferenti dette tipologie di prestazioni risulta detraibile benché relativa ad unità che sotto l'aspetto catastale si presentano come abitative. Ai fini dell'applicazione dei principi sopra enunciati, occorre, pertanto, verificare, in linea di fatto, se l'immobile abitativo, nel momento in cui sono realizzati i lavori di manutenzione o ristrutturazione, sia già effettivamente utilizzato per lo svolgimento di attività ricettiva, ovvero se a tale utilizzazione risulti inequivocabilmente destinato"*.

Per approfondire le problematiche relative ai contratti di locazione vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:



PROFESSIONI

L'importanza del linguaggio paraverbale

di **Laura Maestri**

Quando si parla di **comunicazione efficace**, gli aspetti più comunemente considerati e approfonditi sono il **linguaggio parlato** (quello che si dice) e il **linguaggio del corpo** (i movimenti, la gestualità, le espressioni).

Esiste un'ulteriore elemento che spesso viene erroneamente trascurato, pur avendo una forte influenza sul significato di ciò che comunichiamo: il **linguaggio paraverbale**.

Cosa si nasconde dietro questa definizione inconsueta? Il significato di "paraverbale" è riconducibile alla **modalità di consegna del proprio messaggio**, attraverso lo strumento più versatile e ricco che tutti abbiamo a disposizione: la **voce**.

La **comunicazione paraverbale** è **l'insieme di quegli elementi che formano il modo in cui qualcosa viene detto**: il tono, il volume, il tempo, il timbro della propria voce.

Ognuno di questi fattori gioca un **ruolo determinante** nel dare alle parole un significato emotivo preciso e ben comprensibile da chi ci ascolta.

Le proprietà del paraverbale che caratterizzano il messaggio fanno grande differenza sull'**impatto emotivo** che si trasmette e che suscita nell'altro: ne cambiano il significato e ne orienta l'interpretazione dell'ascoltatore.

Ad esempio, quando si telefona a qualcuno che si conosce bene, se la persona risponde con un "pronto" con voce stentorea e quasi soffocata, è immediata la reazione: "*Va tutto bene? C'è qualcosa che non va?*" perché dal paraverbale utilizzato dall'interlocutore, anche solo in una singola parola, si sospetta una **situazione di difficoltà o di malessere**.

Una semplice frase, che quando pronunciata con tono gentile è più che accettabile, può trasformarsi in un atto di sfida, semplicemente **modificando il livello paraverbale** della comunicazione.

Una situazione che potrebbe esservi familiare è quando il **cliente**, dopo una lunga e sofferta discussione su un **avviso di accertamento** che ha ricevuto, conclude con: "*Lei mi deve aiutare*".

Qual è il paraverbale che utilizza?

Esprime preoccupazione, ansia e supplica oppure manifesta perentorietà e indisponenza?

Sicuramente la **vostra reazione** sarà – almeno dal punto di vista emotivo – molto diversa, così come la predisposizione a fare il possibile per dare una mano.

L'**efficacia della comunicazione** è fortemente influenzata da questa componente ed è **parte integrante del proprio modo di relazionarsi con gli altri**.

L'**utilizzo più consapevole del proprio linguaggio paraverbale**, il più delle volte guidato dall'istinto, aiuta a migliorare le interazioni, sia a livello professionale che personale.

*Per approfondire le tematiche della **comunicazione efficace** nell'ambito dell'**attività professionale** – verso **clienti, collaboratori, colleghi e controparti "pubbliche"** –, vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione tenuto da **Laura Maestri**.*

Seminario di specializzazione

COMUNICARE PIÙ EFFICACEMENTE

Bologna Verona Milano Roma

The banner features a blue and white geometric background. The title 'COMUNICARE PIÙ EFFICACEMENTE' is in large, bold, blue capital letters. Above it, 'Seminario di specializzazione' is written in a smaller blue font. Below the title, the cities 'Bologna', 'Verona', 'Milano', and 'Roma' are listed in blue. To the right of the title, there are two blue right-pointing triangles.