

**Edizione di martedì 28 novembre 2017**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Poca chiarezza sugli obblighi contabili dei nuovi ETS – II° parte**  
di **Luca Caramaschi**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Aspetti contabili e fiscali del canone di rent to buy immobiliare**  
di **Sandro Cerato**

## **ACCERTAMENTO**

**Società di persone: gli effetti degli atti ai fini dei diversi tributi**  
di **Roberto Bianchi**

## **IVA**

**Il regime Iva del noleggio di imbarcazioni**  
di **Giulio Benedetti**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Il trattamento convenzionale degli immobili**  
di **Dottryna**

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Poca chiarezza sugli obblighi contabili dei nuovi ETS – II° parte***

di **Luca Caramaschi**

Le disposizioni dettate in materia di scritture contabili e di bilancio contenute nel decreto legislativo 117/2017 prevedono, in aggiunta alla modulistica richiesta dall'[articolo 13](#) (stato patrimoniale, rendiconto “gestionale” e relazione di missione), degli ulteriori obblighi per quegli Enti del Terzo Settore che presentano **dimensioni** rilevanti. È infatti l'[articolo 14](#) a introdurre, al comma 1, l'ulteriore obbligo di redigere e depositare, nonché pubblicare nel proprio sito internet, il **Bilancio Sociale** per gli Enti del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, superiori a **1 milione di euro**. Per l'individuazione dei criteri da utilizzare per la predisposizione del predetto documento, tuttavia, si dovranno attendere le prescritte “**linee guida**” che dovranno essere adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo settore e la Cabina di regia, tenendo conto di alcuni elementi tra i quali la natura dell'attività esercitata nonché le dimensioni dell'ente. Vale la pena in questa sede notare come l'obbligo del **Bilancio Sociale**, previsto solo per gli ETS di maggiori dimensioni (come sopra individuate), è presente per la particolare categoria di ETS rappresentata dalle imprese sociali, a prescindere dalle loro dimensioni. È infatti l'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 112/2017 (recante la disciplina delle **imprese sociali**) a riprodurre sostanzialmente le medesime disposizioni contenute nel richiamato [comma 1 dell'articolo 14 del D.Lgs. 117/2017](#). Si tenga in ogni caso presente che tutti gli altri **Enti del Terzo Settore**, ancorché non obbligati in quanto al di sotto della soglia di un milione di euro di entrate complessive, possono ovviamente redigere un bilancio sociale, soprattutto qualora intendano in tal modo documentare e testimoniare l'impatto sociale delle proprie attività di interesse generale.

Sempre nell'[articolo 14](#) rubricato “**Bilancio sociale**”, con una collocazione non proprio azzeccata, viene imposto un ulteriore **obbligo** comunicativo agli Enti del Settore che presentano ricavi, rendite, proventi o entrate, comunque denominate, superiori a **100.000 euro** annui. Nel rispondere ad evidenti logiche di trasparenza, e in ossequio al criterio di graduazione, detti Enti del Terzo settore dovranno pubblicare con cadenza annuale (la norma non precisa la sede ma si ritiene che ciò debba avvenire nel Registri Unico Nazionale del Terzo Settore) ed aggiornare nel proprio sito internet, o nel sito internet della **rete associativa** di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali **emolumenti, compensi o corrispettivi** a qualsiasi titolo attribuiti ai **componenti** degli **organi di amministrazione e controllo**, ai **dirigenti** nonché agli **associati**. Si osserva, in proposito, che la norma nel prevedere un **obbligo** di “*pubblicazione annualmente*” e di “*tenere aggiornati nel proprio sito internet*” non lascia fino in fondo comprendere se tanto la pubblicazione quanto l'aggiornamento debbono avvenire esclusivamente sul sito *web*, oppure se la pubblicazione annuale debba comunque trovare spazio anche nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. È indubbio, in ogni caso, che

questa esigenza di “trasparenza” prevista dal legislatore per ETS anche di minori dimensioni, comporterà per questi ultimi un sicuro **aggravio** amministrativo e finanziario dovendo gli stessi predisporre e mantenere un **sito web** per obbligo di legge. Si tenga infatti presente che tanto l'ampia platea di destinatari (amministratori, controllori, dirigenti e associati) quanto l'ampia natura delle somme corrisposte (a qualsiasi titolo) determinerà un **obbligo pressoché diffuso** di comunicazione per la maggior parte degli ETS interessati. Andrà poi confermato che nel concetto di “emolumenti, compensi e corrispettivi” non vi rientrano anche i **rimborsi spese analitici**, in quanto esclusivamente finalizzati al ristoro delle spese sostenute nell'esecuzione degli incarichi e non collegati alla remunerazione di prestazioni lavorative.

In aggiunta a quanto sinora previsto, il legislatore, per la prima volta, affronta in modo esplicito il tema dei **libri sociali** che devono essere tenuti dai nuovi Enti del Terzo Settore. È l'[articolo 15](#) a prevedere l'obbligo per gli ETS di tenere, oltre alle descritte scritture previste dagli articoli 13 e 14 e al registro dei **volontari** (non occasionali) previsto dall'[articolo 17, comma 1](#), del Codice, anche il libro degli associati o aderenti (il classico “**libro soci**”), il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee (nel quale, la norma precisa che devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico) e il **libro** delle adunanze e deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo e di eventuali altri organi sociali. Mentre la tenuta e **conservazione** dei primi tre libri sociali è prevista a cura dell'organo amministrativo, per gli altri libri è previsto che siano gli stessi organi di riferimento ad occuparsene. Sul punto, poi, precisa la relazione illustrativa al D.Lgs. 117/2017, che ciascun ente dovrà tenere solo i libri sociali che sono compatibili con la sua **forma giuridica** e che, quindi, ad esempio, una fondazione non sarà obbligata a tenere il libro degli associati. Di particolare interesse, infine, la previsione che impone di disciplinare nell'atto costitutivo o nello statuto dei nuovi ETS le modalità attraverso le quali gli associati potranno **ispezionare** i libri sociali (tale diritto viene, per previsione esplicita, negato ai membri di enti religiosi civilmente riconosciuti).

Dopo aver disciplinato gli obblighi in materia di **bilancio** e di scritture **contabili** all'interno del titolo II “*Degli enti del terzo settore in generale*” e del titolo III “*Del volontario e dell'attività di volontariato*” per quanto riguarda il registro dei volontari, il legislatore ritorna sul tema con l'[articolo 87 del D.Lgs. 117/2017](#).

La disposizione, contenuta nel capo III “**Delle scritture contabili**” del titolo X “*Regime fiscale degli enti del terzo settore*” contiene previsioni che, secondo la relazione illustrativa, sono relative a “*specifici ambiti di attività*” ma che, ad una prima lettura, paiono “**sovrapporsi**” con talune delle previsioni commentate in precedenza.

La prima considerazione è che, seppur collocato nell'ambito delle disposizioni di carattere fiscale il citato [articolo 87, alla lettera a\) del comma 1](#), parla di “*attività complessivamente svolta*”, richiamando in tal modo tanto l'attività **istituzionale** quanto quella commerciale dell'ente. Ciò peraltro è confermato dalla successiva lettera b), nella quale si richiama “*l'attività svolta con modalità commerciali*”. Fatte queste necessarie premesse andiamo ad analizzare il contenuto della disposizione.

Il primo comma dell'[articolo 87](#) prevede, esclusivamente per gli **ETS aventi natura non commerciale** che non applicano il particolare regime forfettario di cui all'articolo 86 del decreto (e già quindi non si capisce se la disposizione riguardi tutte le categorie di ETS, posto che il citato regime forfettario trova applicazione solo nei confronti delle particolari categoria delle ODV e delle APS), l'**obbligo** di tenere, a pena di decadenza dei benefici fiscali, le seguenti scritture contabili:

- scritture contabili cronologiche e sistematiche (quindi, analitiche) per l'attività **complessivamente svolta**: a tal proposito il successivo comma 2 chiarisce che tali obblighi si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli [articoli 2216 e 2217 del codice civile](#);
- scritture contabili per le attività svolte con **modalità commerciali**: si tratta di quelle previste dall'[articolo 18 del D.P.R. 600/1973](#) (contabilità semplificata per le imprese minori), anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti dal comma 1 del medesimo articolo (quindi anche oltre l'ammontare di 400.000 euro per le attività di servizi e di 700.000 euro per le altre attività).

Se, quindi, le previsioni di carattere fiscale (riferite alle attività commerciali) presentano un elemento di assoluta novità, anche in deroga alle regole che risultano applicabili agli ETS aventi natura **commerciale** (e alle imprese in generale), con riferimento agli **obblighi** riguardanti l'attività complessiva non emergono sostanziali differenze rispetto a quanto già previsto dal precedente articolo 13, posto che la predisposizione di uno stato patrimoniale e di un rendiconto finanziario che indichi proventi e oneri (leggi rendiconto "gestionale") non possono che essere realizzati attraverso la predisposizione di un sistema di **scritture contabili** cronologiche e sistematiche.

Dove invece le cose non "girano" è nel comma 3 dell'articolo 87 nel quale si afferma che gli **ETS aventi natura non commerciale** *"che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il **rendiconto economico e finanziario** delle entrate e delle spese complessive di cui all'articolo 13, comma 2".*

Due sono le cose da rilevare:

- il richiamo alla lettera a) del primo comma intende fare riferimento all'attività **complessiva** dell'ente (quindi, sia istituzionale che commerciale);
- il richiamo al comma 2 dell'articolo 13 (seppur descritto in questa sede con una diversa terminologia) altro non è che il **rendiconto finanziario per cassa** sul quale ci siamo soffermati in precedenza.

Si tratta, pertanto, di una semplificazione riconosciuta agli **ETS aventi natura non commerciale** che presentano "**minori dimensioni**" che va tuttavia a sovrapporsi con quella di cui al già richiamato comma 2 dell'articolo 13, con talune differenze riguardanti:

- la soglia di entrate (fissata a 220.000 euro);
- i soggetti **destinatari** (tutti gli ETS e, quindi, anche quelli aventi natura commerciale).

Nel contesto di una norma dalla difficile interpretazione e scritta davvero male, quindi, un aiuto circa il senso da attribuire alla medesima può pervenire dalla relazione illustrativa al D.Lgs. 117/2017, la quale, a commento dell'articolo 87, afferma che *“Al comma 3 vengono esentati dalla tenuta delle **scritture** contabili i soggetti di minori dimensioni, in funzione dei proventi prodotti, ai quali potrà essere concesso di tenere un semplice rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive, così come previsto dall'articolo 20-bis, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973 da raccordare con l'articolo 13 del Codice”*.

Tale passaggio fa “intuire” che l'articolo 87 tratti, come in effetti giustificherebbe la collocazione nel titolo X del decreto, di previsioni di carattere **esclusivamente fiscale**. Se ciò fosse vero le richiamate **sovrapposizioni** risulterebbero solo “apparenti”, ma per comprendere appieno l'effettivo significato delle richiamate disposizioni è certamente necessario attendere un **chiarimento ufficiale**.

Seminario di specializzazione

**SPORT E TERZO SETTORE: LE NOVITÀ PER LE SPORTIVE  
DALL'ENTRATA IN VIGORE DEL CODICE DEL TERZO SETTORE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Aspetti contabili e fiscali del canone di rent to buy immobiliare***

di **Sandro Cerato**

Il contratto di **rent to buy immobiliare** è disciplinato dal D.L. 133/2014 in cui sono contenute le regole civilistiche dell'accordo misto di locazione con **patto di futura vendita di un immobile**, evidenziando che, a differenza di quanto accade nella locazione con clausola di trasferimento vincolante per ambedue le parti, nel **rent to buy** il concedente si obbliga a vendere il bene ad una determinata data, mentre l'utilizzatore ha una mera **facoltà** di acquisto dell'immobile. In relazione **all'oggetto del contratto**, la norma non pone alcuna limitazione in ordine alla **tipologia di immobile**, che quindi può essere sia abitativo che strumentale, e nel contempo non pone vincoli per quanto riguarda la qualifica delle parti del contratto (che quindi possono essere imprese o privati). Dal punto di vista contabile, assume rilievo la **distinzione all'interno del canone di locazione della quota imputata al godimento dell'immobile e quella relativa all'acconto del prezzo di cessione** pattuito tra le parti. Ai fini contabili e fiscali, il concedente deve imputare un componente positivo nel conto economico fiscalmente rilevante in misura pari al **canone di locazione di competenza** di ciascun esercizio se trattasi di immobile merce (voce A.1 del conto economico) o di **immobile strumentale per natura o immobile patrimonio** (voce A.5 del conto economico). Per tali ultimi immobili, fiscalmente è necessario determinare il componente positivo di reddito in base alle regole dell'[articolo 90 del Tuir](#), secondo cui rileva il maggiore tra **canone di locazione eventualmente ridotto in misura massima del 15%** a titolo di spese di manutenzione ordinaria sostenute e documentate e la rendita catastale. Nel particolare caso in cui il concedente sia un'impresa minore di cui all'[articolo 66 del Tuir](#) che dal 2017 adotta il **regime di cassa**, rileva il canone di locazione effettivamente incassato nell'esercizio, ad eccezione degli immobili di cui all'[articolo 90](#) del Tuir per i quali si rendono applicabili le medesime regole previste per le imprese "ordinarie".

Per quanto riguarda il **canone incassato quale anticipo del prezzo pattuito per la vendita**, si tratta di movimentazioni finanziarie che **non assumono rilievo nella determinazione del reddito d'impresa** del concedente, il quale a fronte dell'incasso iscrive un debito nei confronti dell'utilizzatore. Solamente all'atto del successivo trasferimento del bene, qualora l'utilizzatore eserciti la facoltà di acquisto, si realizzerà alternativamente:

- un **ricavo di vendita**, al lordo degli acconti, se l'immobile è oggetto dell'attività propria dell'impresa concedente (bene merce);
- una **plusvalenza (o una minusvalenza)**, al lordo degli acconti, se l'immobile ceduto è un bene strumentale o patrimonio di cui all'[articolo 90 del Tuir](#).

Dal punto di vista contabile, contemporaneamente alla rilevazione del **credito per la vendita del bene**, il concedente dovrà "stornare" il debito maturato per gli acconti incassati durante il

contratto ed imputarli come componenti positivi di reddito.

Come anticipato, poiché l'utilizzatore ha una **facoltà di acquisto del bene** nel termine previsto in contratto tra le parti, laddove non eserciti tale diritto le parti possono stabilire nel contratto che una parte dei canoni incassati in acconto prezzo siano **trattenuti** dal concedente. In tal caso, il debito iscritto per l'importo degli acconti incassati deve essere restituito per la parte non trattenuta e girocontato a **sopravvenienza attiva** per la parte trattenuta. Tale componente positivo concorre alla formazione del reddito d'impresa del concedente.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)



## ACCERTAMENTO

---

### ***Società di persone: gli effetti degli atti ai fini dei diversi tributi***

di **Roberto Bianchi**

Il principio rinvenibile nell'[articolo 2290 cod. civ.](#), applicabile altresì alle società in accomandita semplice in virtù dell'[articolo 2315 del cod. civ.](#) – che rinvia alle disposizioni sulla società in nome collettivo –, esprime il concetto secondo cui il **socio** di una società in nome collettivo che **cede** la **propria quota** risponde, sia pure in via sussidiaria, nei confronti dei terzi delle **obbligazioni sociali**, e perciò anche delle obbligazioni tributarie, sorte sino al momento in cui la cessione sia stata iscritta nel Registro delle imprese o fino al momento anteriore in cui il terzo sia venuto a conoscenza della cessione stessa; concetto ribadito peraltro dalla [Commissione Tributaria Regionale di Roma nella sentenza n. 345 del 25/01/2016](#).

Nella sfera attinente le società di persone, il socio, in caso di cessione della quota, è responsabile per le tutte le obbligazioni sociali, e pertanto anche tributarie, esistenti al giorno dello **scioglimento** del rapporto sociale ai sensi degli [articoli 2290](#) e [2291 del cod. civ.](#), essendo la sua **responsabilità diretta, illimitata, sussidiaria** e subordinata solamente alla preventiva escussione del patrimonio sociale per gli effetti dell'[articolo 2304 cod. civ.](#)

In conseguenza a tale illimitata responsabilità, in merito altresì alle obbligazioni tributarie, il **debito della società si trasforma in debito del socio** e, di conseguenza, ai fini della riscossione della pretesa tributaria, non vi è alcun obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di **notificare** al socio direttamente l'avviso di accertamento o la cartella di pagamento già formalmente comunicata alla società di persone in quanto, la notifica di un atto tributario avverso una società, produce effetti in termini di prescrizione, direttamente nei confronti del socio.

L'Ufficio può pertanto limitarsi alla notifica di un **avviso di mora** o **intimazione di pagamento** al socio nella vigenza dell'**articolo 146 D.P.R. 602/1973** senza che possa in tal modo ravvisarsi la violazione del diritto di difesa del contribuente – socio.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 16713/2016 ha infatti affermato che il recapito di tale atto **successivo** alla iniziale pretesa verso la società, coinvolge il socio solidalmente, il quale potrà in tal modo contestare l'esistenza e l'ammontare del debito d'imposta proponendo ricorso ai sensi del [D.Lgs. 546/1992, articolo 19 comma 3](#), impugnando congiuntamente gli atti presupposti.

L'Amministrazione finanziaria può altresì notificare direttamente al socio, ancorché **receduto**, un avviso di mora per un'obbligazione tributaria della società insorta **anteriamente** al suo recesso, della quale egli risponde solidalmente e illimitatamente, a nulla rilevando che sia



rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo, poiché il suo **diritto di difesa** è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando insieme all'atto notificato anche quelli presupposti, la cui notificazione sia stata omessa o risulti irregolare (Cassazione sentenza n. 27189/2014; sentenza n. 25765/2014; sentenza n. 20704/2014).

È pertanto nel medesimo interesse del socio receduto **impugnare** l'atto impositivo verso la società e, atteso il criterio di imputazione "per trasparenza" di crediti e debiti societari nelle società di persone, verso lui stesso, ove tale atto gli sia stato notificato.



Seminario di specializzazione

**ILLECITI FINANZIARI CORRELATI ALL'EVASIONE FISCALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### ***Il regime Iva del noleggio di imbarcazioni***

di **Giulio Benedetti**

Il regime Iva da applicare al **noleggio delle unità da diporto per uso privato (ludico e ricreativo)** è essenzialmente legato all'**individuazione della territorialità**, i cui riferimenti si trovano negli [articoli 7-ter, 7-quater, lett. e\), 7-sexies, lett. e\)](#) ed [e\)-bis, del D.P.R. 633/1972](#), oltre che nella [circolare 37/E/2011](#) e soprattutto nella [circolare 43/E/2011](#) pubblicata a seguito di quesiti posti dalla principale associazione di categoria del settore (Ucina, Confindustria Nautica Italiana).

Al fine di individuare il trattamento Iva del noleggio delle imbarcazioni, è necessario innanzitutto effettuare una distinzione **in funzione della durata**, e più in particolare:

- **noleggio a breve termine** (di durata non superiore a 90 giorni nel corso dell'anno), il cui luogo di rilevanza territoriale ai fini Iva è disciplinato dall'[articolo 7-quater, lett. e\), del D.P.R. 633/1972](#);
- **noleggio non a breve termine**, per il quale il criterio di rilevanza territoriale è individuato dall'[articolo 7-sexies, lett. e\), del D.P.R. 633/1972](#)).

Il noleggio a breve termine è di sicuro il caso più frequente che può capitare agli operatori: trattasi del tipico noleggio definito **charter nautico**, nel quale un operatore economico mette a disposizione una imbarcazione per un breve periodo a fini ludici e ricreativi.

Per quanto riguarda il **noleggio a breve termine**, la rilevanza territoriale dipende da due elementi:

- **il luogo dove il noleggiante prende possesso** fisicamente dell'imbarcazione;
- **il luogo di effettiva utilizzazione** dell'imbarcazione.

Di conseguenza, **sono soggetti ad Iva** in Italia i noleggi di imbarcazioni quando:

- l'imbarcazione è messa a disposizione in Italia e l'utilizzo avviene all'interno della UE;
- l'imbarcazione è messa a disposizione fuori dalla UE e l'utilizzo avviene in Italia.

Sono invece **non soggetti ad Iva** i noleggi di imbarcazioni quando:

- l'imbarcazione è messa a disposizione in Italia e l'utilizzo avviene fuori UE;
- l'imbarcazione è messa a disposizione in un paese UE, ovunque venga utilizzata.

Sono quindi irrilevanti le ubicazioni (ai fini Iva) del prestatore e dell'utilizzatore.

Uno schema può meglio riassumere quanto sopra espresso.

Messa a disposizione	Utilizzo	Iva
ITA	ITA-UE	22%
	EXTRAUE	n.s. 7-quater lett. e)
UE	QUALSIASI	n.s. 7-quater lett. e)
EXTRAUE	ITA	22%
	UE – EXTRAUE	n.s. 7-quater lett. e)

**Per quanto riguarda il noleggio a lungo termine**, innanzitutto si distingue tra committente soggetto passivo d'imposta (B2B) e committente soggetto privato (B2C).

Nel primo caso (**B2B**), si applica la regola generale dell'[articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#): la prestazione rileva territorialmente nel luogo di stabilimento del committente.

Nel caso invece di committente soggetto privato (**B2C**), la norma di riferimento è l'[articolo 7-sexies, lett. e\)-bis, del D.P.R. 633/1972](#), che determina **l'applicazione dell'imposta in Italia (Iva 22%)** quando:

- l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia utilizzata nel territorio della Comunità;
- l'imbarcazione è messa a disposizione in uno Stato estero fuori della Comunità ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, e l'utilizzo avviene in Italia;
- l'imbarcazione è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e l'imbarcazione viene utilizzata in territorio UE;
- l'imbarcazione è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, domiciliato e residente al di fuori del territorio della Comunità, e utilizzata in Italia.

Precisato quanto sopra, il problema ora diventa quello di **definire l'esatta percorrenza in territorio UE od extra-UE** per poter correttamente applicare l'imposta: appare evidente, infatti, l'obiettivo difficoltà nel definire esattamente, negli spostamenti in mare, quale distanza venga effettivamente percorsa in un territorio nazionale piuttosto che comunitario o extracomunitario.

Per questo motivo l'Agenzia delle Entrate, con la [circolare 43/E/2011](#), conferma la possibilità di **utilizzo delle percentuali forfetarie** a suo tempo indicate nella [circolare 49/E/2002](#) (e confermate nella successiva [circolare 38/E/2009](#)) e cioè:

- **imbarcazione da diporto a motore**: lunghezza percentuale di utilizzo al di fuori delle

acque territoriali comunitarie:

- fino a 7,50 metri 10%;
- da 7,51 a 12 metri 40%;
- da 12,01 a 16 metri 50%;
- da 16,01 a 24 metri 60%;
- oltre 24 metri 70%;
- **imbarcazione da diporto a vela:** lunghezza percentuale di utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie:
  - fino a 10 metri 40%;
  - da 10,01 a 20 metri 50%;
  - da 20,01 a 24 metri 60%;
  - oltre 24 metri 70%.

Sempre la circolare 43/2011 specifica però che tali percentuali forfettarie sono utilizzabili solo nei casi in cui:

- per i **noleggi a breve termine:** le imbarcazioni siano messe a disposizione in Italia e utilizzate in territorio nazionale o UE;
- per i **noleggi a lungo termine:** i prestatori siano italiani e i committenti siano soggetti non passivi d'imposta per utilizzi in territorio italiano o UE.

In tutti gli altri casi non è possibile applicare alcuna percentuale forfettaria ma si dovrà fare **riferimento alla percorrenza effettiva.**



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### *Il trattamento convenzionale degli immobili*

di Dottryna



Le regole di tassazione degli immobili sono previste sia dalle disposizioni domestiche sia dai trattati internazionali contro la doppia imposizione sui redditi e variano sulla base del fatto che la detenzione del bene sia riconducibile a soggetti residenti in Italia, oppure a soggetti residenti all'estero che detengono immobili sul territorio dello Stato italiano.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione "Fiscalità internazionale", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo si occupa del trattamento convenzionale degli immobili.

Le **Convenzioni internazionali** per evitare le doppie imposizioni sui redditi sono **accordi bilaterali** stipulati tra i vari Stati per **regolare, reciprocamente**, l'esercizio della **potestà impositiva** con il precipuo scopo di **eliminare fenomeni di doppia imposizione** sui redditi e/o sul patrimonio gravanti sui soggetti economici residenti nei vari **Paesi nel mondo**.

Le Convenzioni internazionali hanno la finalità di evitare **tassazioni non conformi** rispetto a quanto stabilito nei singoli accordi, nonché di prevenire **l'evasione e l'elusione fiscale** utilizzando, a tal fine, anche le disposizioni previste in tema di **cooperazione amministrativa e scambio di informazioni**.

Le Convenzioni si applicano a **tutte le imposte sul reddito complessivo o sul capitale complessivo, su elementi del reddito o del capitale comprese le imposte sugli utili derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sull'ammontare dei salari corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sulle plusvalenze, prelevate dallo Stato, da Stati federati o da enti territoriali minori**.

Gli **accordi bilaterali** stabiliscono come **deve essere ripartito il potere impositivo** fra i due Stati contraenti, regolamentando il trattamento fiscale delle singole categorie di reddito, ivi compresi i **redditi di natura immobiliare**.

A seconda delle tipologie reddituali interessate è prevista:

- la possibilità che **entrambi gli Stati** prelevino un'imposta sullo stesso reddito (c.d. **"tassazione concorrente"**);

oppure

- una **tassazione esclusiva** da parte di un singolo Stato.

Le **norme internazionali** previste in tema di **redditi immobiliari** (articolo 6 del modello Ocse di Convenzione), in linea di principio prevedono che i redditi che un residente di uno Stato contraente **ritrae da beni immobili** (compresi i redditi delle attività agricole o forestali) situati nell'altro Stato contraente, **sono imponibili in detto altro Stato**.

Quindi, i redditi derivanti dalla detenzione di beni immobili risulterebbero imponibili (**anche**) nello Stato in cui **sono situati i beni**.

L'espressione **"beni immobili"** ha il significato che ad essa attribuisce il diritto dello Stato contraente in cui i **beni stessi sono situati**.

L'espressione comprende in ogni caso gli accessori, le scorte morte o vive delle attività agricole e forestali, nonché i diritti ai quali si applicano le disposizioni del diritto privato riguardanti la **proprietà fondiaria**.

Si considerano altresì **"beni immobili"** l'usufrutto dei beni immobili e i diritti relativi a canoni, variabili o fissi, per lo sfruttamento o la concessione dello sfruttamento di giacimenti minerali, sorgenti ed altre risorse naturali. Le **navi, i battelli e gli aeromobili non sono considerati beni immobili**.

Le regole di tassazione dei beni immobili si applicano:

- ai **redditi derivanti dalla utilizzazione diretta**, dalla **locazione o dall'affitto**, nonché da **ogni altra forma di utilizzazione di beni immobili**;
- ai **redditi derivanti dai beni immobili** di un'impresa nonché ai **redditi dei beni immobili utilizzati per l'esercizio di una professione indipendente**.

L'articolo 6 del modello Ocse di convenzione prevede generalmente la tassazione del reddito immobiliare nello Stato della fonte (**luogo dove è situato l'immobile**), senza tuttavia **escludere tassativamente** che la tassazione **possa anche avvenire nello Stato di residenza del soggetto percettore**.

Quindi, come accennato, si può realizzare anche una **tassazione concorrente** tra i vari Stati (quello della fonte ossia quello della residenza).

È prevista una potenziale **“tassazione concorrente”** tra Stati anche nei casi di **una plusvalenza** derivante dalla **cessione del bene immobile**.

Infatti, gli utili che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'**alienazione di beni immobili** previsti all'articolo 6 e situati nell'altro Stato contraente, **sono imponibili in detto altro Stato**.

**Anche in tale circostanza, la convenzione** non esclude specificatamente che la tassazione possa anche avvenire nello Stato di residenza del soggetto percettore, che ha realizzato la plusvalenza. Quindi, si può realizzare una **tassazione concorrente** tra i vari Stati (fonte/residenza).

Seminario di specializzazione

**LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA  
DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)