INCONTRI DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE 2017-2018

La tassazione degli immobili e delle attività turistico-ricettive

Raffaele Rizzardi

Bologna, 5 dicembre 2017

Il fisco ringrazia

- Immobile: è un sostantivo, ma è anche un aggettivo. Se aumentano le imposte non può andarsene
- Visibile: non può essere nascosto. Se lo si vuole vedere… Rilievo aerofotogrammetrico per recuperare 2 milioni di fabbricati non censiti
- Valutazione sicuramente più facile rispetto all'accertamento del reddito di impresa o di lavoro autonomo
- Riferibilità al comune di ubicazione, unità minima di gestione amministrativa (articolo 118 della Costituzione). Ma l'IMU sugli immobili categoria D spetta comunque allo Stato ….

Tributi erariali e locali

1)	IRPEF/IRES sulla rendita catastale degli immobili, anche se non produttivi di reddito effettivo, esclusi gli immobili strumentali per destinazione e nelle imprese quelli strumentali per natura (tassati secondo le regole del conto economico e relative variazioni); esenzione, mediante una deduzione di importo pari alla rendita, per la casa di abitazione principale
2)	IRPEF/IRES sul reddito da locazione, con possibilità in alcune ipotesi di pagare un'imposta sostitutiva
3)	IRPEF/IRES sul capital-gain delle aree fabbricabili e delle lottizzazioni; idem per gli altri immobili rivenduti entro cinque anni dall'acquisto
4)	IRAP sulla componente fondiaria del reddito di impresa
5)	IVA sugli acquisti dei materiali, gli appalti e le cessioni da parte di imprese o lavoratori autonomi nell'esercizio della loro attività; imposta di registro sulle cessioni effettuate da soggetti non IVA (privati, enti); imposte ipotecarie e catastali
6)	IMU e TASI
7)	Tassa raccolta rifiuti (TARI)
8)	Imposta di successione e donazione

Le aree fabbricabili

- articolo 36, comma 2, D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – legge 4 agosto 2006, n. 248):

  “un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”

- Tassazione IVA e plusvalenza (*redditi diversi*) anche dopo cinque anni
- Base imponibile IMU e registro (*valore venale e non catastale*)

Il fabbricato da demolire

- è un’area edificabile se il venditore aveva già iniziato la demolizione prima del rogito (Corte di Giustizia, 19.11.2009 – C-461/08 – *Don Bosco Onroerend Goed BV*)
- mantiene la natura di fabbricato se demolito solo in parte e continua ad essere utilizzato (Corte di Giustizia, 12.7.2012 – C-326/11 - *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV*)
- le sentenze riguardano l’IVA, ma la nozione è trasversale

Gli edifici rurali

- Il loro reddito è compreso in quello catastale del terreno alle condizioni dell’articolo 9 del D.L. 30/12/1993 n. 557:

1) abitazione utilizzata in relazione alla conduzione del fondo; terreno asservito non inferiore a 10.000 mq. (3.000 in montagna o colture intensive); non accatastabili in A/1 o A/8

2) edifici al servizio dell’attività di coltivazione o allevamento

- per la Cassazione occorre procedere all’accatastamento in A/6 e D/10

Gli immobili strumentali per natura

- Immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni
- La costante interpretazione dell'amministrazione finanziaria fa coincidere questa definizione con quella di immobili "non abitativi", classificabili cioè nei gruppi catastali:

- A/10 – uffici
- B - edifici a destinazione ordinaria – istituzionali
- C - edifici a destinazione ordinaria – commerciali
- D - edifici a destinazione speciale
- E - edifici a destinazione particolare

- Da ultimo circolare 12/E del 1° marzo 2007

Gli immobili strumentali per destinazione

- Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali (per destinazione) gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo o di impresa da parte del possessore, cioè pieno proprietario o usufruttuario.
- Una ulteriore ipotesi di strumentalità è quella relativa agli alloggi messi a disposizione dei dipendenti che abbiano trasferito la residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo di imposta del trasferimento e i due successivi (riferimento articolo 95, comma 2, terzo periodo, TUIR)

Articolo 43 TUIR (no reddito fondiario)

Comma	Definizione	Condizione Conseguenze	Note
1	Immobili relativi a imprese commerciali	Non si considerano produttivi di reddito fondiario	Questi immobili concorrono al reddito di impresa, in funzione della natura del bene (merce, strumentale per natura, abitativo). Riferimento articolo 90
1	Immobili strumentali per l'esercizio di arti e professioni	Non si considerano produttivi di reddito fondiario	
2, primo periodo	Strumentalità per destinazione	Utilizzo esclusivo per l'esercizio dell'attività di impresa o lavoro autonomo	

Articolo 43 TUIR (no reddito fondiario)

2, secondo periodo	Strumentalità per natura	Immobili relativi ad imprese (richiamo all'articolo 65, comma 1), non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione	Sono strumentali anche se non utilizzati, dati in locazione o comodato. Concorrono al reddito di impresa con i proventi effettivi *meno* gli ammortamenti e le altre spese
2, terzo periodo	Strumentalità temporanea	Alloggi messi a disposizione dei dipendenti che abbiano trasferito la residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo di imposta del trasferimento e i due successivi (riferimento articolo 95, comma 2)	Oltre a non produrre reddito fondiario, concorrono al reddito di impresa con i proventi effettivi *meno* gli ammortamenti e le altre spese

Gli «imbullonati» - fuori rendita catastale

- per superare l'orientamento negativo della Cassazione l'articolo 1, comma 21, della legge di stabilità 2016 (legge 208/2015) stabilisce che dall'1.1.2016 sono esclusi dalla stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo – *component approach* OIC 16, § 69
- la circolare 4/E del 30 marzo 2017, relativa al "superammortamento" del 140%, smentisce la 36/E-2013, che qualificava gli impianti fotovoltaici nei fabbricati (ammortamento 4%) e non negli impianti (9%)

L’articolo 90 del TUIR (immobili nel reddito d’impresa)

Comma	Definizione	Condizione Conseguenze	Note
1, primo periodo	Immobili che costituiscono beni strumentali, sia per natura che per destinazione Immobili alla cui produzione e scambio è diretta l’attività dell’impresa (immobili-merce)	Sono esclusi dall’applicazione di questa disposizione, e concorrono al reddito secondo le risultanze del conto economico	
1, primo periodo	Immobili diversi dai precedenti (immobili-patrimonio)	Concorrono al reddito con i criteri catastali o con quelli relativi ai beni situati all’estero (articolo 70)	Variazione in aumento del reddito catastale, in assenza di proventi
1, secondo periodo	Terreni su cui viene esercitata l’attività agricola, pur se ne limiti stabiliti dall’articolo 32	Irrilevanza del reddito dominicale e agrario	
1, terzo periodo	Immobili di interesse storico artistico (art. 10 codice beni ambientali Dlgs. 42/2004)	Rendita catastale ridotta del 50% Non applicazione della maggiorazione di un terzo per gli immobili a disposizione	

Comma	Definizione	Condizione Conseguenze	Note
1, secondo periodo	Immobili strumentali per natura, per destinazione o con strumentalità temporanea (richiamo dell'intero comma 2 dell'articolo 43)	Si considerano beni relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario (imprese minori registro beni ammortizzabili, prospetto equivalente o registro IVA acquisti) (*)	
2	Tutti i beni delle società in nome collettivo e in accomandita	Si considerano beni relativi all'impresa in ogni caso	Pur non essendovi ora un esplicito rinvio la concorrenza di qualsiasi bene vale anche per le società di capitali e gli enti commerciali. Per gli enti non commerciali è stato mantenuto il richiamo (articolo 144, comma 3)
3	*Società di fatto*	*Beni iscritti in pubblici registri a nome dei soci, utilizzati esclusivamente come strumentali per l'esercizio dell'impresa*	
3-bis	Beni provenienti dal patrimonio personale	Iscrizione in contabilità con riconoscimento del costo ex D.M. 23.12.1974, n. 689	

L’articolo 65 del TUIR (soggetti IRPEF)

Comma	Definizione	Condizione Conseguenze	Note
1, secondo periodo	Immobili strumentali per natura, per destinazione o con strumentalità temporanea (richiamo dell’intero comma 2 dell’articolo 43)	Si considerano beni relativi all’impresa solo se indicati nell’inventario (imprese minori registro beni ammortizzabili, prospetto equivalente o registro IVA acquisti) (*)	
2	Tutti i beni delle società in nome collettivo e in accomandita	Si considerano beni relativi all’impresa in ogni caso	Pur non essendovi ora un esplicito rinvio la concorrenza di qualsiasi bene vale anche per le società di capitali e gli enti commerciali. Per gli enti non commerciali è stato mantenuto il richiamo (articolo 144, comma 3)
3	*Società di fatto*	*Beni iscritti in pubblici registri a nome dei soci, utilizzati esclusivamente come strumentali per l’esercizio dell’impresa*	
3-bis	Beni provenienti dal patrimonio personale	Iscrizione in contabilità con riconoscimento del costo ex D.M. 23.12.1974, n. 689	

L’immobile dell’imprenditore individuale

(*) Gli immobili posseduti alla data del 1° gennaio 1992 erano sempre considerati beni relativi all’impresa se utilizzati dal possessore (proprietario od usufruttuario). Per diventare beni personali non era sufficiente la mancata indicazione in inventario. Corte di Cassazione – sentenza 20 ottobre 2006, n. 22587 – avente ad oggetto una causa relativa al periodo di imposta 1989.

- Conforme la circolare 26/E dell’1.6.2016, § 2, a commento delle disposizioni relative all’estromissione agevolata dal patrimonio dell’impresa a quello personale del titolare (art.1, co. 121, legge 208/2015. Termine ulteriormente prorogato al 31 maggio 2017 dall’art. 1, co. 566 della legge 232/2016).

Le società agricole

- La società agricola ex D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (società di persone e s.r.l.) può optare per la tassazione catastale, estesa alle s.rl. dai commi 1093 e 1095 della legge finanziaria 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296). Il regolamento di attuazione è il D.M. 27 settembre 2007, n. 213 (GU n. 266 del 15.11.2007). Lo statuto di queste società deve prevedere l'esercizio esclusivo di attività agricola, e la denominazione deve riportare la dizione "società agricola".
- L'opzione è vincolante per un triennio, e deve essere formulata nel quadro delle opzioni – codice VO23. È stato opportunamente consigliato alle s.r.l. sino a dieci soci persone fisiche di optare anche per il regime della trasparenza (articolo 116 del TUIR), per poter distribuire questi utili senza ulteriori prelievi.

Le società «di comodo IVA»

- articolo 4, quinto comma, della legge IVA: non è attività commerciale quella svolta da società che possiedono e gestiscono unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione di quelle della categoria A/10 (uffici), qualora la partecipazione a tali società consenta il godimento di tali immobili gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni
- se unica attività viene meno la soggettività IVA
- se la società, per un immobile non abitativo, non riscuote un affitto a valore normale dal socio si determina una assegnazione di servizi, soggetta ad IVA

Le società non operative

- articolo 30 della legge 23 dicembre1994 n. 724 e succ. modificazioni, devono:

- dichiarare un reddito minimo, anche ai fini IRAP

- pagare un'ulteriore imposta del 10,50% (soggetti IRES - art. 2, comma 36-quinquies, D.L. 13 agosto 2011, n. 138 - legge 14 settembre 2011, n. 148)

- rinunciare alla richiesta del rimborso IVA, che dovrà essere riportata. Se questa situazione si protrae per tre annualità il credito viene azzerato.

- Tra le possibili cause di esclusione "automatica" dalla disciplina per queste società, evidenziamo le seguenti di possibile maggior interesse:

- soggetti nel primo periodo di imposta;

- società congrue e coerenti agli effetti degli studi di settore

- Interpello non obbligatorio – indicare in dichiarazione (fuori dai casi di esonero generalizzato) se interpello non è stato presentato o ha ricevuto una risposta negativa

Le società non operative

- uffici – categoria catastale A/10 – ricavo minimo 5% del valore fiscale, altrimenti reddito netto 4%
- immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti – 4% /3%
- tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti – 1%/0.90%
- altri immobili - 6%/4,75%.

Immobili storico-artistici vincolati

- Legge 413/91: reddito = rendita catastale minima, anche in caso di locazione (*ora abrogata*)
- Dal 2012 nuovi articoli TUIR:

- articolo 37, comma 4-bis – aumento dal 5 al 35% della percentuale di spese da dedurre dal canone di locazione (fuori dall'esercizio di impresa) ai fini del confronto con la rendita catastale;

- articolo 90, comma 1 – immobili patrimonio nell'esercizio di impresa – riduzione del reddito catastale al 50% per gli immobili non locati; canone di locazione ridotto del 35% per il confronto con la rendita catastale; no alla maggiorazione di un terzo per gli immobili a disposizione;

- articolo 144, comma 1: come sopra per gli immobili degli enti non commerciali residenti.

Deducibilità degli interessi passivi (soc. immobiliari)

- Inapplicabilità dell'articolo 96 del TUIR (società di capitali -deduzione degli interessi passivi limitata al 30% del Risultato Operativo Lordo - ROL) per gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare.
- Si considerano società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare quelle il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati

Non ammortizzabilità dei terreni

- Art. 2426, n. 2) C.C.: presupposto dell'ammortamento = utilizzabilità limitata nel tempo – OIC 16 no ammortamento area (salvo casi di bonifica che azzera il valore: **Cassazione SSUU n. 10225 del 26.4.2017**)
- Art. 2, co. 18 DL. 262/2006 – circ. 1/E-2007, § 7: Il costo da attribuire alle aree è, alternativamente:

- quello di acquisto, compresi gli oneri accessori come le imposte e le spese notarili, dell'area, se autonomamente acquistata

- il maggiore tra il valore dell'area (*eventualmente*) esposto in bilancio nell'anno di acquisto e il 20% del costo complessivo di acquisto. La percentuale del 20% è elevata al 30% per i fabbricati industriali, intesi come quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni, da cui la percentuale del 20% in qualsiasi attività di servizi.

- Anche per singole unità immobiliari non «cielo-terra» - circ. 11/E-2007, § 9.3

Leasing: durata minima di imputazione reddituale

- Dal 29.4.2012 non rileva la durata contrattuale; se inferiore a quella fiscale variazioni in aumento e poi in diminuzione (cf. circolare 17/E-2013)
- sino al 2 dicembre 2005, durata minima contrattuale otto anni;
- dal 3 dicembre 2005 al 31 dicembre 2007, durata minima contrattuale pari alla metà del periodo di ammortamento ordinario, con il minimo di 8 e il massimo di 15 anni;
- dal 1° gennaio 2008, durata minima contrattuale pari ai due terzi del periodo di ammortamento ordinario, con il minimo di 11 e il massimo di 18 anni;
- dal 1° gennaio 2014, durata minima riferita alla deduzione fiscale in 12 anni
- *Le date sono riferite alla stipulazione dei contratti*

La normativa civilistica per il leasing

- LEGGE 4 agosto 2017, n. 124
- **Legge annuale per il mercato e la concorrenza**
- 136. Per locazione finanziaria si intende il contratto con il quale la banca o l'intermediario finanziario iscritto nell'albo di cui all'articolo 106 del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, si obbliga ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà del bene ad un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto, l'obbligo di restituirlo.

Il leasing con riscatto di bassa entità

- Si considera cessione di beni e non prestazione di servizi l'oggetto di un "contratto tipo di locazione con opzione di acquisto, qualora si possa dedurre dalle condizioni finanziarie del contratto che l'esercizio dell'opzione risulta l'unica scelta economicamente razionale che il locatario potrà fare, giunto il momento, se il contratto è stato eseguito fino al suo termine".
- Dispositivo della sentenza del 4 ottobre 2017, Corte di Giustizia, causa C-164/16, *Mercedes Benz UK*

Cessione e acquisto del contratto di leasing

- TUIR, art. 88.5 – sopravvenienza pari al valore normale del bene, ridotto delle obbligazioni residue (rate, riscatto, *risconto residuo maxicanone*)
- Il corrispettivo dell'acquisto si considera un acconto che si aggiunge a quello dell'opzione di acquisto (cd. riscatto)

immobile ad uso esclusivo professionale

Data di acquisto o leasing	Proprietà	Leasing
Sino al 14.6.1990	Ammortamento 2,40% (3% meno la quota terreno) Indeducibili le quote maturate sino al 31.12.1984	Canone (al netto della quota terreno)
Dal 15.6.1990 al 31.12.2006	Indeducibile	Rendita catastale
Dall'1.1.2007 al 31.12.2009	Ammortamento 8 per mille (un terzo del 3% meno la quota terreno) Dal 2010 deduzione 2,40%	Canone al netto della quota terreno, contratto di 15 anni (ridotto a un terzo nel 2007-2009)
Dall'1.1.2010 al 31.12.2013	Indeducibile	Indeducibile
Dall'1.1.2014	Indeducibile	Canone (al netto della quota terreno) ripartito su 12 anni o la maggior durata del contratto

Immobile promiscuo abitazione/studio
in assenza di immobile specifico nello stesso comune

Data di acquisto o leasing	Proprietà	Leasing
Sino al 14.6.1990	50% della rendita catastale	50% della rendita catastale
Dal 15.6.1990 al 31.12.2006	50% della rendita catastale	50% della rendita catastale
Dall'1.1.2007 al 31.12.2009	50% della rendita catastale	50% del canone al netto della quota terreno (ridotto a un terzo nel 2007-2009) – contratto di 15 anni
Dall'1.1.2010 al 31.12.2013	50% della rendita catastale	Indeducibile
Dall'1.1.2014	50% della rendita catastale	50% del canone al netto della quota terreno, ripartito su 12 anni o la maggior durata del contratto

Proprietari o titolari di diritti reali

- persone fisiche non esercenti attività di lavoro autonomo o di impresa
- persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo, per immobili non relativi all'attività professionale, oppure acquistati per l'attività sino al 31 dicembre 2006 e dal 1° gennaio 2010
- persone fisiche esercenti attività di impresa, per immobili non relativi alla stessa
- società semplici
- enti non commerciali, per immobili non relativi all'eventuale attività di impresa
- società di qualunque tipo non residenti, per beni non riferibili ad una stabile organizzazione in Italia, esercente attività di impresa

Diritti reali

- numero chiuso nel codice civile
- usufrutto (art. 981)
- abitazione (art. 1022)
- Risoluzione 405/E del 30.10.2008 – quesito ingannevole in funzione dell'esenzione assoluta delle locazioni abitative allora vigente – AdE: l'usufrutto temporaneo (*non esiste quello perpetuo – art. 979 CC.*) è una locazione – conforme CGE sentenza *Goed Wonen* C-326/99? No: solo se lo prevede la legge nazionale – cf. TUIR, art. 67, co. 1, lett. h)

Diritto di superficie

- è un diritto reale (art. 952 C.C.), per vincere la regola dell'accessione (art. 934)
- reddito per chi la concede: plusvalenza art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR se il diritto di superficie era stato acquistato a titolo oneroso da meno di cinque anni (equiparazione alla cessione) – se il diritto è stato acquisito a titolo originario (?? – senza aver sostenuto un costo oggettivamente determinabile e direttamente riferibile al diritto ceduto) diventa reddito diverso art. 67, comma 1, lett. l) – *obblighi di permettere*, - circolare 36/E- 2013, § 8, ris. 112/E-2009 (*il terreno non perde valore…*)
- ammortamento del bene: aliquote ordinarie, anche se il diritto è più breve. Il costo residuo è deducibile nell'anno di devoluzione al proprietario (ris. 301/E-2007)
- ammortamento del costo del diritto di superficie a tempo determinato: in base alla durata contrattuale (ris. 157/E e 192/E-2007)

Gruppo A (rendita a vano o mq.)

- A/1 - Abitazioni di tipo signorile
- A/2 - Abitazioni di tipo civile
- A/3 - Abitazioni di tipo economico
- A/4 - Abitazioni di tipo popolare
- A/5 - Abitazioni di tipo ultrapopolare
- A/6 - Abitazioni di tipo rurale
- A/7 - Abitazioni in villini
- A/8 - Abitazioni in ville
- A/9 - Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici
- A/10 - Uffici e studi privati
- A/11 - Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi

Gruppo B (rendita a metro cubo)

- B/1 - Collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari e caserme
- B/2 - Case di cura ed ospedali (compresi quelli costruiti o adattati per tali speciali scopi e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, se non hanno fine di lucro e pertanto non sono da accatastare con stima diretta)
- B/3 - Prigioni e riformatori
- B/4 - Uffici pubblici
- B/5 - Scuole, laboratori scientifici
- B/6 - Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici della categoria A/9
- B/7 - Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico dei culti
- B/8 - Magazzini sotterranei per depositi di derrate

Gruppo C (rendita a mq.)

- C/1 - Negozi e botteghe
- **C/2 - Magazzini e locali di deposito**
- C/3 - Laboratori per arti e mestieri
- C/4 - Fabbricati e locali per esercizi sportivi (compresi quelli costruiti o adattati per tali speciali scopi e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, se non hanno fine di lucro e pertanto non sono da accatastare con stima diretta)
- C/5 - Stabilimenti balneari e di acque curative (compresi quelli costruiti o adattati per tali scopi e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, se non hanno fine di lucro e pertanto non sono da accatastare con stima diretta)
- **C/6 - Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse** (quando non abbiano le caratteristiche per essere accatastate stima diretta)
- **C/7 - Tettoie chiuse od aperte**

Gruppo D (rendita per stima diretta)

- D/1 – Opifici
- D/2 – Alberghi e pensioni – residence
- D/3 – Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili
- D/4 – Case di cura e ospedali
- D/5 – Istituti di credito, cambio e assicurazione
- D/6 – Fabbricati, locali, aree attrezzate per esercizi sportivi
- D/7 – Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di una attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
- D/8 - Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di una attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni (fiere, outlet, spazi espositivi, mostre, mercati e porti turistici)
- D/9 – Edifici galleggianti o assicurati a punti fissi del suolo; ponti privati soggetti a pedaggio
- D/10 – Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole (compresi quelli destinati ad attività agrituristica)
- D/11 – Scuole e laboratori scientifici privati
- D/12 – Posti barca in porti turistici, stabilimenti balneari

Gruppo E (rendita per stima diretta)

- E/1 – Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei
- E/2 – Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio
- E/3 – Costruzioni e fabbricati per specifiche esigenze pubbliche (stazioni di servizio per la vendita di carburanti, chioschi per bar ed edicole)
- E/4 – Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche (ad esempio strutture e stand amovibili per esigenze espositive)
- E/5 – Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze
- E/6 – Fari, semafori, torri per rendere d’uso pubblico l’orologio
- E/7 – Fabbricati destinati all’uso pubblico dei culti
- E/8 – Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia
- E/9 – Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E

Gruppo F (senza rendita)

- F/1 – Area urbana
- F/2 – Unità collabenti (non agibili, da documentare)
- F/3 – Unità in corso di costruzione
- F/4 – Unità in corso di definizione
- F/5 – Lastrico solare

Imposte di registro – Ipotecarie e catastali

Tipologia degli immobili	Moltiplicatore sulle rendite non rivalutate
Prima casa e relative pertinenze	115,5
Fabbricati gruppo A (tranne A/10 e prima casa)	126
Fabbricati A/10	63
Fabbricati gruppo B	147
Fabbricati gruppo C (tranne C/1)	126
Fabbricati C/1	42,84
Fabbricati gruppo D	63
Fabbricati gruppo E	42,84
Terreni non edificabili	112,5

Imposta municipale (IMU)

Tipologia degli immobili	Moltiplicatore sulle rendite non rivalutate
Fabbricati gruppo A (tranne A/10), C/2, C/6 e C/7	168
Fabbricati A/10	84
Fabbricati gruppo B, C/3, C/4 e C/5	147
Fabbricati C/1	57,75
Fabbricati gruppo D (tranne D/5)	68,25
Fabbricati gruppo D/5	84
Fabbricati gruppo E	Esenti
Terreni agricoli	168,75

Le plusvalenze dei «privati»

- TUIR, art. 67, comma 1, lett. a) e b)
- Lottizzazione di terreni e vendita di aree edificabili senza limiti di tempo
- Terreni non edificabili e fabbricati per vendite infraquinquennali (no se abitazione principale del cedente o familiari per il maggior periodo di tempo)
- Possibile cedolare secca del 20% sulla plusvalenza per queste ultime operazioni, con l’intervento del notaio che redige l’atto

I quadri A e B: esclusioni soggettive

- Questi quadri sono presenti anche nei modelli SP ed SC, ma non riguardano i soggetti che producono reddito di impresa (solo RF o RG). La compilazione è pertanto circoscritta ai seguenti casi:
- SP – società semplici;
- SC – società ed enti commerciali non residenti (articolo 151 del TUIR)

Tassazione in agricoltura

- L’esenzione fiscale per coltivatori diretti e IAP riguarderà gli anni 2017-2019
- Inclusione nel reddito agrario della produzione di energia elettrica: Biomasse – Kwh 2.400.000; Fotovoltaico – Kwh 260.000; supero a forfait, salvo opzione analitico
- Reddito da agriturismo quadro RD, salva opzione analitico
- No maggiorazioni delle rendite dominicali per affitto a giovani agricoltori

Quadri A e B: esclusioni oggettive

- Abitazioni rurali utilizzate come abitazione che appartengono al possessore o all’affittuario; costruzioni strumentali alle attività agricole; fabbricati rurali destinati all’agriturismo;
- immobili per i quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia nel periodo di validità se il titolare non ha utilizzato l’immobile;
- immobili con attestazione comunale di avvenuta distruzione o inagibilità;
- immobili completamente adibiti a musei, biblioteche, archivi, cineteche ed emeroteche aperti al pubblico, se dalla loro utilizzazione non deriva alcun reddito per l’intero anno;

Quadri A e B: esclusioni oggettive

- immobili destinati esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze, nonché monasteri di clausura, a meno che non siano dati in locazione;
- immobili adibiti esclusivamente alla propria attività professionale **e d'impresa** (?)
- immobili considerati beni relativi all'impresa

- (?) **l'immobile estromesso va indicato in RB:** § 9.1 della circolare 7/E-1993 - § 3.48 della circolare 73/E-1994 – *G. Gavelli* – IL SOLE 24ORE del 25 maggio 2017

Abitazione principale: esenzione IRPEF - IMU

- Immobili diversi da A/1, A/8 e A/9 e relative pertinenze (per l'IMU una sola per categoria C/2-C/6 e C/7)
- Abitazione del contribuente (e dei suoi familiari)
- IRPEF: concorso al reddito complessivo e deduzione di pari importo in RN2
- IMU e TASI: esenzione
- *La Commissione europea contesta la generalizzazione a favore di tutti i contribuenti …..*

Casi di assorbimento dell'IRPEF

- Art. 8 e 9 D.Lgs. 23/2011
- Immobili non locati, assoggettati ad IMU – esonero totale IRPEF
- Circolare 5/E dell'11.3.2013: anche per i soci non imprenditori delle società semplici; sostituzione nella frazione dell'anno in cui l'immobile non è locato
- Immobili ad uso abitativo non locati e assoggettati all'IMU situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale (anche se fabbricato rurale) - il relativo reddito concorre alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali nella misura del 50 per cento.

Immobili locati: concorso al reddito

- Proprietari persone fisiche e società semplici - canone di locazione ridotto del 5% (25% per i fabbricati di Venezia centro e isole e 35% per gli immobili di interesse storico e artistico)
- Immobili-patrimonio delle imprese – canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria sino ad un massimo del 15% (in ogni caso 35% per gli immobili di interesse storico-artistico)
- enti non commerciali residenti – come sopra
- società ed enti non commerciali non residenti - regole delle persone fisiche
- Fabbricati nei comuni ad alta intensità abitativa a canone convenzionale: ulteriore riduzione del 30%

Canoni non riscossi: tipologia di immobile

- Abitativo: sospensione del concorso al reddito alla conclusione del procedimento di convalida dello sfratto entro il termine della dichiarazione – credito per le imposte pagate in precedenza

- Non abitativo: concorso al reddito sino alla risoluzione del contratto (convalida Corte Costituzionale, sentenza 362/2000) – prevedere clausola risolutiva espressa (art. 1456 C.C.)

Immobili all’estero: quadro RW

- Modello non più destinato alla rilevazione dei flussi finanziari
- Assoggettamento ad IVIE sul valore patrimoniale – aliquota 7,60 per mille – abitazione principale di lusso aliquota 4 per mille e detrazione di € 200 – esente abitazione principale non di lusso
- Criteri di valutazione (a cascata): patrimoniale del luogo, moltiplicatori IT per reddito catastale locale, costo di acquisto o valore di mercato

Immobili all’estero: quadro RW

- Dal 2016 non è richiesta la compilazione nel caso in cui non intervengano variazioni (non chiarito l’obbligo di indicare il calcolo dell’IVIE)
- Circolare 28/E del 2.7.2012: elenco dei Paesi UE o SEE (Norvegia, Islanda, *Liechtenstein*) con riferimento alla base imponibile ed all’imposta patrimoniale estera utilizzabile come credito di imposta – chiarimenti per Svizzera, USA, Argentina, Russia

Il reddito degli immobili esteri

- Articolo 70, comma 2, TUIR (redditi diversi)
- Concorso al reddito se nello stato estero esiste un’imposta catastale reddituale dovuta in ogni caso
- In caso contrario concorso al reddito dell’85% del reddito effettivo (no se non locato o utilizzato in proprio, come per la Francia) – analogia all’assorbimento dell’IRPEF pagando l’IMU sul non locato

Elemento	IMU	TASI
Soggetti di imposta	Possessori dell'immobile (proprietari, usufruttuari, titolari di diritti reali) Conduttori in leasing immobiliare	Idem Una quota (10 a 30%) è dovuta dall'occupante (no prima casa – il possessore paga la differenza)
Oggetto dell'imposta	Fabbricati aree fabbricabili terreni agricoli (comprese le aree fabbricabili per i coltivatori diretti/professionali iscritti nella previdenza agricola, che le utilizzano)	Fabbricati aree fabbricabili

Esenzioni	Abitazione principale e una pertinenza – residenza del titolare e dei suoi familiari – un solo immobile nel comune (escl. A/1, A/8 e A/9 – aliquota propria e detrazione € 200) Fabbricati rurali strumentali Terreni agricoli montani o collinari o nelle isole minori, posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP iscritti nella previdenza agricola, proprietà collettive indivisibili e non usucapibili	Abitazione principale (escl. A/1, A/8 e A/9) Aliquota da 0 a 1 per mille
Fabbricati-merce, destinati alla vendita dall'impresa costruttrice, senza limiti di tempo, purché non locati	Esenti	Aliquota da 0 a 2,50 per mille
Assimilazione all'abitazione principale	Facoltà dei comuni per residenza in istituti di ricovero o sanitari, se l'immobile non è locato Una unità immobiliare di italiani residenti all'estero, iscritti all'AIRE, già pensionati Cooperative edilizie a proprietà indivisa per abitazioni principali o alloggi universitari Alloggi sociali (D.M. 22.4.2008) Casa coniugale assegnata all'ex coniuge Una unità immobiliare del personale militare, di polizia, VVFF, della carriera prefettizia non residente anagraficamente	idem

Base imponibile	Valore dell'immobile	Idem
Valore catastale	Tabella precedente	Idem
Riduzione al 50%	Unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 Fabbricati di interesse storico e artistico Fabbricati inagibili, con idonea documentazione	

Aliquota	Base 7,60 per mille delibere comunali più o meno 3 per mille	Aliquota base 1 per mille, riducibile a 0 (più 0,80 per mille)
	Per i fabbricati della categoria D, il 7,60 per mille spetta sempre allo Stato, con facoltà per i comuni di acquisire sino al 3 per mille	Possibili variazioni (non per fabbricati rurali ad uso strumentale) vincolate alla somma IMU+TASI non superiore al 10,60 per mille (6 per mille abitazioni non esenti)
	Abitazioni principali non esenti: 4 per mille; delibere comunali più o meno 2 per mille - detrazione annua € 200 aumentabile fino all'imposta dovuta	
	Immobili locati a canone concordato riduzione al 75%	Idem
	Facoltà di riduzione dell'aliquota al 4 per mille per gli immobili non produttivi di reddito fondiario (TUIR, articolo 43 – vedere paragrafo 2.3) – per quelli posseduti da soggetti IRES – per immobili locati	Possibilità di riduzioni od esenzioni (co. 679)

Cedolare secca sulle locazioni - requisiti

- Privati che affittano unità abitative e relative pertinenze a soggetti non imprenditori o lavoratori autonomi, anche se destinano l'immobile all'abitazione di dipendenti o collaboratori. No A/diverso da A/10 locato per uso ufficio (Circolare 26/E-2011)
- Opzione nel contratto, in sede di registrazione, anche disgiunta tra comproprietari – in dichiarazione per locazioni sino a 30 giorni non soggette a registrazione
- No indicizzazione ISTAT del canone
- Esenzione dall'imposta di registro e di bollo (se opzione totale per il contratto)
- Aliquota 21% sul canone (senza abbattimenti) – irrilevanza di oneri deducibili e detraibili
- Aliquota 10% per contratti a canone concordato in comuni a tensione abitativa o per esigenze di studenti universitari

Il *passive income*

- glossario OECD: PASSIVE INCOME = Income in respect of which, broadly speaking, the recipient does not participate in the business activity giving rise to the income, e.g. dividends, interest, rental income, royalties, etc.
- OECD: Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: § 126.d): rents and royalties, other than rents and royalties derived in the active conduct of a business conducted, at least in part, by employees of the NFE *(Non Financial Entity)*
- IMF (fondo monetario internazionale): the taxpayer often engages in no significant activity in deriving the income
- IRS - fisco americano - Trade or business activities in which you don't materially participate during the year; rental activities, even if you do materially participate in them, unless you're a real estate professional

Le strutture ricettive: Emilia-Romagna

- **Legge regionale** 28 luglio 2004, n. 16
- Art. 4, comma 6. Sono **strutture ricettive alberghiere**:

a) gli alberghi; b) le residenze turistico-alberghiere.

- co. 7. Sono **strutture ricettive all'aria aperta**:

a) i campeggi; b) i villaggi turistici; b bis) i marina resort.

- co. 8. Sono **strutture ricettive extralberghiere**:
- a) le case per ferie; b) gli ostelli; c) i rifugi alpini; d) i rifugi escursionistici; e) gli **affittacamere**; f) le case e appartamenti per vacanza.
- co. 9. **Altre tipologie ricettive**:

a) **appartamenti ammobiliati per uso turistico**; b) strutture ricettive all'aria aperta non aperte al pubblico; c) aree attrezzate di sosta temporanea; d) attività saltuaria di alloggio e prima colazione **(bed & breakfast)**; e) strutture agrituristiche e strutture per il turismo rurale

Le locazioni turistiche: Emilia-Romagna

- **Legge regionale** 28 luglio 2004, n. 16
- **Art. 12 -** Appartamenti ammobiliati per uso turistico

1. Non sono soggetti alla disciplina dell'esercizio di case e appartamenti per vacanze (*gestione imprenditoriale*) i proprietari o usufruttuari che danno in locazione a turisti case e appartamenti, in numero non superiore a tre, nel corso di una o più stagioni turistiche, con contratti aventi validità non superiore a sei mesi consecutivi, senza la fornitura di servizi aggiuntivi e sempre che l'attività non sia organizzata in forma di impresa.

2. Coloro che intendono dare alloggio a turisti in appartamenti o case ne danno comunicazione al Comune, di norma, entro il 31 marzo nelle località a turismo estivo, entro il 31 ottobre nelle località a turismo invernale ed entro il 31 gennaio nelle restanti località. ...

3. Gli stessi soggetti comunicano alla Regione i dati sulla consistenza ricettiva e sul movimento dei clienti secondo le modalità indicate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e sono soggetti alla normativa in materia di pubblica sicurezza.

Nuova fiscalità delle locazioni turistiche

- art. 4 D.L. 24.4.2017, n. 50 (legge 21 giugno 2017, n. 96), con effetto dal 1° giugno 2017
- immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, anche con la fornitura di biancheria e la pulizia dei locali
- persone fisiche non esercenti attività di impresa, anche per sublocazione
- cedolare secca opzionale del 21%
- obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate da parte di agenzie immobiliari e portali online (AIRBNB), che devono identificarsi in Italia
- ritenuta del 21% se questi soggetti riscuotono il corrispettivo, a titolo definitivo o in acconto nel caso di opzione per il concorso al reddito

Nuova fiscalità delle locazioni turistiche

- Con regolamento da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 50, possono (?) essere definiti i criteri in base ai quali l'attività di locazione breve si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082 del codice civile e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al TUIR, avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare.

Il diritto di detrazione dell'IVA sull'immobile abitativo

- Il presupposto è l'esercizio in forma imprenditoriale
- L'articolo 19-bis1, comma 1, lettera i) legge IVA non ammette in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi
- La risoluzione 18/E del 22.2.2012 ha ammesso che questo divieto di detrazione non si applica nel caso in cui vengano acquistati (*da un soggetto passivo*) appartamenti a destinazione turistico-ricettiva, stante la correlazione di questo acquisto con i proventi imponibili dell'attività che sarà esercitata in tali immobili

La detrazione IRPEF per i lavori edili

- Il presupposto è l’esercizio in forma non imprenditoriale
- Risoluzione 18/E del 24.1.2008
- Immobile adibito saltuariamente a bed & breakfast, ristrutturato con il contributo pubblico del 40%
- La detrazione (allora del 36%) va ridotta alla metà qualora gli interventi di ristrutturazione interessino unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'esercizio di attività commerciale (occasionale o abituale). Ciò in ossequio ai principi generali applicabili agli immobili promiscui (circ. 24 febbraio 1998, n. 57, punto n. 2)
- L’esercizio in forma non imprenditoriale dà luogo a reddito «diverso» (art. 67, comma 1, lett. i), del TUIR – attività commerciali non esercitate abitualmente