

BOZZA
al 06.02.2019

DIMORE STORICHE

La imposizione sui redditi dei loro possessori: in generale e nel caso di loro utilizzo per eventi o manifestazioni

* * *

PREMESSA

Il DOCUMENTO indica – con le riserve dovute all'esame dei "casi specifici" – il trattamento ai fini delle **imposte sui redditi** (e, incidentalmente, dell'IVA e dell'Imposta di Registro nonché dell'IMU) che deriva al proprietario (o titolare di altro diritto reale) di una **dimora storica**: nel caso

- di (mero) **possesso** "statico" della stessa;
- di un suo **utilizzo** "dinamico" - in tutto o in parte - per eventi privati e manifestazioni aperte al pubblico.

La materia è poco trattata, anche perché, al di là del possesso del bene, la modalità di utilizzo determina una indagine complessa (e risultati non sempre univoci) a fronte di fatti aventi (di solito) un (relativamente) modesto interesse economico e, quindi, un rilievo tributario marginale.

Lo Studio, prima di redigere questo documento, ha proceduto all'esame della situazione specifica di quattro dimore storiche (site in Provincia di Udine) che sono state assunte come "casi tipo" per sviluppare le seguenti considerazioni.

*

Per "**dimore storiche**" si intendono quelle **ville** (palazzi urbani o abitazioni di campagna) e quei **castelli** – entrambi con annesse pertinenze – che, in ragione del particolare interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico loro riconosciuto, sono assoggettati (previa apposita "dichiarazione di interesse culturale" del MIBAC - **Min. Beni e Attività Culturali**) alla cd. "**tutela diretta**" (ai sensi degli artt. **10, co. 3, e 13** del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, c.d. «Codice dei **beni culturali**»).

Si tratta, dunque, di "beni culturali" relativamente ai quali trovano applicazione gli obblighi di protezione e di conservazione e le limitazioni d'uso, previsti dal Capo II del Titolo I del Codice, oltre che le agevolazioni fiscali che il legislatore ha via via previsto a "parziale compensazione" dei pregiudizi derivanti dal complesso di vincoli ed obblighi che la legge fa ricadere sui proprietari dei suddetti beni, sia sul piano giuridico che sotto il profilo economico.

Diversa da quella appena descritta è, invece, la cd. "tutela indiretta" (art. 45 del Codice), che consiste in una serie di prescrizioni limitative imposte a beni diversi da quelli "culturali" – oggetto di tutela diretta – che si trovano "in relazione spaziale" con essi. Il vincolo indiretto ha, dunque, come finalità la tutela dei caratteri e del contesto del bene soggetto al vincolo diretto, assicurandone - attraverso prescrizioni destinate alle aree o agli edifici circostanti (non necessariamente confinanti) - il mantenimento dell'integrità, della prospettiva, della luce, delle condizioni di ambiente e decoro.

La distinzione tra tutela "diretta" e "indiretta" è stata valorizzata dalla Corte Costituzionale che, con la Sentenza n. 111 del 2016, ha ritenuto che le agevolazioni tributarie previste per i beni di interesse storico-artistico trovano applicazione soltanto per i beni oggetto di tutela diretta.

Va detto anche che il riconoscimento dell'"interesse culturale" e il conseguente assoggettamento al regime di tutela diretta di un bene immobile non è determinante né condizionante ai fini dell'attribuzione della relativa categoria catastale; la quale dipende esclusivamente dalla destinazione e dalle caratteristiche costruttive e tipologiche proprie dell'immobile o del complesso immobiliare (cfr. Circolare n. 5 del 2012 dell'allora Agenzia del Territorio), pur potendo – l'apposizione del vincolo – essere rilevata con una annotazione negli atti catastali.

* * *

PROFILI TRIBUTARI

1. Il (mero) possesso delle dimore storiche

Il **possesso** di una "dimora storica" (così come di un qualsiasi bene immobile) a titolo di proprietà (piena) o di altro diritto reale di godimento (diritto di usufrutto, di uso, di abitazione e di enfiteusi), genera di per sé – per il titolare che sia una persona fisica – un reddito imponibile IRPEF, qualificato "**reddito fondiario**" e, in particolare, "reddito sui **fabbricati**".

L'imposizione (sui redditi) è, però, diversa a seconda che il possessore tenga l'immobile a sua disposizione o lo conceda in locazione a terzi:

* nel primo caso (immobile a disposizione) la imposizione (sui redditi) avviene, di regola, con l'IRPEF su base catastale;

* nel secondo caso (immobile locato) con l'IRPEF su base catastale o contrattuale (a prescindere dall'incasso del canone contrattualmente pattuito).

• Fino al 2011, l'art. 11, co. 2 della L. 413/1991 stabiliva che «**in ogni caso**, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico (..) è determinato mediante l'applicazione

della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato».

Era previsto, dunque, un **"regime speciale di favore"**, nel quale assumeva rilievo il **carattere culturale** del bene, a prescindere dalla sua destinazione; poteva, pertanto, essere applicato sia nel caso di immobili tenuti a disposizione dei proprietari che nel caso di immobili dati in locazione, purché si trattasse di beni storico-artistici soggetti a vincolo diretto (come stabilito dalla già citata Sentenza 20.5.2016, n. 111 della Corte Costituzionale, che ha confermato la legittimità dell'art. 11, co. 2 della L. 413/1991 nella parte in cui non estendeva detto regime ai beni soggetti a vincolo indiretto).

- A partire dal 2012, invece, il criterio di determinazione del reddito fondiario dei fabbricati di interesse storico-artistico dipende dalla **destinazione** che viene loro assegnata dal proprietario (o dall'avente diritto reale), per cui varia a seconda che essi siano tenuti a disposizione (utilizzati o meno) del possessore o siano concessi in locazione.

A) L'immobile **"a disposizione"** genera, in capo al titolare (o ai titolari) **"redditi fondiari"**, *sub specie* di **"redditi dei fabbricati"** (ai fini dell'IRPEF): la base imponibile è costituita dalla rendita catastale rivalutata del 5% ... **MA dal 2012**, per gli immobili non locati (*ivi* inclusi quelli vincolati ex D.Lgs. 42/2004: art. 8, co. 1 del D.Lgs. 23/2011), l'**IMU** ha sostituito l'IRPEF (e le relative addizionali); con la particolarità che, per gli immobili storico-artistici la base imponibile è ridotta alla metà (secondo una certa giurisprudenza - C.T.R. Lombardia secondo parte della, Sent. 12.12.2018, n. 5396 - anche qualora il vincolo sia parziale).

B) L'immobile storico-artistico **concesso in locazione** a terzi genera, a sua volta,

- * di regola, un **reddito IRPEF (fondiario) "da fabbricati"**, che viene determinato su base o catastale o contrattuale (cfr. art. 37, co. 4-*bis*, del T.U.II.RR.); **MA**
- * nel caso di "unità immobiliari abitative [censite nella categoria catastale A, tranne A/10] **locate ad uso abitativo"**, il loro possessore (persona fisica) PUO' OPTARE per il regime (alternativo) della cd. **"cedolare secca"** (art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23), una imposta proporzionale pari al **21%** (del canone di locazione) che sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali (e anche l'imposta di registro e di bollo dovute sul contratto di locazione e sulle sue proroghe e/o risoluzioni).

In definitiva, i possessori delle "dimore storiche" locate a terzi sono soggetti **sia** all'IRPEF (in regime ordinario o sostitutivo: "cedolare secca") **sia** all'IMU, con base imponibile ridotta al 50%.

E' irrilevante che a stipulare il contratto di locazione (con il/i conduttore/i) siano tutti gli eventuali possessori dell'immobile o solo uno o alcuni di essi, dato che tutti i possessori dell'immobile (locato) **devono** indicare, nella propria dichiarazione dei redditi, la parte di canone pattuito (contrattualmente) **in proporzione** alla quota di proprietà o di altro diritto reale di cui godono.

Oltre all'IRPEF (determinata in regime ordinario o sostitutivo: "cedolare secca"),

Tabella riassuntiva dei punti A) e B)

Immobili censiti in categoria catastale A/1 (abitaz. di tipo signorile), A/8 (abitaz. in ville) o A/9 (castelli, palazzi di pregio artistico o storico), riconosciuti di interesse storico-artistico		
A disposizione	Abitazione principale	Solo IMU (base imponibile ridotta al 50%)
	Abitazione secondaria	IMU (base imponibile ridotta al 50%); e IRPEF e addizionali sul 50% del reddito fondiario SOLO SE l'immobile abitativo a disposizione è situato nello stesso Comune in cui si trova l'abitazione principale (effetto sostitutivo dell'IMU limitato al 50%).
Locati	Regime ordinario	IMU (base imponibile ridotta al 50%); e IRPEF : reddito fondiario dell'immobile pari al maggiore importo tra la rendita catastale ridotta forfettariamente del 50% (Risoluzione A.E. 31.12.2012, n. 114/E) e il canone di locazione ridotto forfettariamente del 35%.
	Regime sostitutivo: se ne sussistono i requisiti (immobile abitativo locato ad uso abitativo o immobile commerciale) e su opzione	IMU (base imponibile ridotta al 50%); e Imposta sostitutiva dell'IRPEF, addizionali, dell'imposta di registro e di bollo, pari al 21% del canone pattuito

N.B. Nel caso in cui l'immobile storico-artistico faccia parte di un complesso di beni che formano un'azienda, il canone pattuito per l'affitto dell'azienda (comprensiva dell'immobile) costituisce, ai fini IRPEF, un "reddito diverso", che concorre a formare il reddito complessivo del possessore dell'azienda [art. 67, comma 1, lett. h) del T.U.II.RR.].

II. L'apertura al pubblico delle dimore storiche per eventi pubblici o privati

Il pregio delle "dimore storiche" le rende particolarmente adatte per ospitare

- eventi privati, come matrimoni, feste familiari, eventi aziendali, ecc.; o
- manifestazioni aperte al pubblico, come visite guidate, mostre, concerti, conferenze, spettacoli teatrali, mercatini artigianali, laboratori, corsi di formazione, ecc.

I proprietari di "dimore storiche" che decidono di mettere a disposizione tutti o parte degli spazi delle loro dimore per eventi di questo tipo – vuoi per far conoscere a un pubblico più o meno ampio la bellezza e la storia di queste dimore (e delle famiglie che le hanno storicamente abitate), vuoi per sopperire, quanto meno in parte, alle ingenti spese di manutenzione ordinaria (e straordinaria) che esse richiedono – sono soggetti, sul piano **tributario**, alla tassazione dei proventi conseguiti e – talora – ad una serie di adempimenti documentali e/o contabili, le cui modalità e intensità variano a seconda della tipologia delle prestazioni rese.

A) LOCAZIONE TRANSITORIA DI PARTE DELLA DIMORA (E PERTINENZE) PER EVENTI PRIVATI O "PUBBLICI"

Se il possessore si limita a mettere a disposizione la dimora – o determinate parti di essa – **senza** assumere – né contrattualmente né di fatto – l'obbligo di prestare ulteriori (e diversi) servizi, si realizza una locazione non abitativa transitoria (cfr. art. 27, co. 5, della L. 392/1978, la cui durata – inferiore a quella prevista *ex lege* per le locazioni – va giustificata all'interno del contratto), che produce un "reddito fondiario" (*rectius* "reddito dei fabbricati") ai fini dell'IRPEF dei possessori della dimora (e l'immobile rimane soggetto anche all'IMU: cfr. tabella precedente).

B) LOCAZIONE ED ALTRI SERVIZI

B1) Se il possessore presta anche **servizi ulteriori** (rispetto alla messa a disposizione della dimora), quali, ad esempio, un servizio di *catering*, un servizio musicale, l'organizzazione di spettacoli pirotecnici, etc., il rapporto giuridico si trasforma in un "*obbligo di fare verso un corrispettivo*" (il contratto non è più di "locazione"): i redditi conseguiti (incassi meno le relative spese), in quanto «*redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente*», rientrano nella categoria dei "redditi diversi" [art. 67, co. 1, del T.U.II.RR., lett. i)].

B2) Se, poi, l'attività di locazione accompagnata da servizi ulteriori viene esercitata "abitualmente" e in modo organizzato e professionale, si configura una "attività di impresa"; la quale può essere gestita o da una (propria) **ditta individuale** o da una **Società** (di persone o di capitali); nel qual caso i redditi sono - non più "diversi", ma - "d'impresa".

Il reddito d'impresa prescinde dalla proprietà (singola o multipla) del complesso immobiliare ed è conseguito – per differenza tra ricavi e costi – da chi esercita quell'attività: se è **un terzo**, lui realizza un reddito d'impresa (per la cui determinazione sarà necessaria la tenuta di una contabilità anche ai fini dell'IVA), mentre i proprietari dell'immobile conseguono un reddito fondiario (da locazione).

C) VISITE GUIDATE

L'apertura della dimora al pubblico per **visite guidate** (a pagamento) a cura dei proprietari integra, a sua volta, una "attività commerciale" (prestazione di un servizio a fronte del pagamento di un prezzo): i relativi proventi, al netto dei costi inerenti e documentati, sono soggetti ad IRPEF

* quali "redditi diversi" **se** tale servizio viene prestato in modo **occasionale** (e non organizzato);

* quali "redditi d'impresa" **solo se** tale attività è abituale e organizzata.

Se, invece, i proprietari si limitano a mettere a disposizione la loro dimora a un soggetto **terzo** (pubblico o privato) che gestisce le visite, essi – restandovi estranei – devono dichiarare solo i “redditi fondiari” (o, meglio, “dei fabbricati”) che derivano dalla “locazione”.

D) SPETTACOLI

L’apertura al pubblico della dimora per lo svolgimento di **concerti (o altri eventi di tipo culturale)** con ingresso a pagamento, può dar luogo, ancora una volta,

- * a redditi fondiari, se il proprietario si limita a dare in locazione gli spazi della dimora storica, previo pagamento di un canone, per il tempo necessario allo svolgimento dell’evento (saranno gli organizzatori a conseguire un reddito “d’impresa” o “diverso”);
- * a redditi diversi, se gli eventi sono organizzati direttamente – ma occasionalmente – dal possessore della dimora, che provvede all’emissione dei biglietti di ingresso, incassa i proventi e sostiene le relative spese;
- * a redditi d’impresa, se gli eventi, organizzati direttamente dal possessore (o dai possessori) della dimora, rientrano in una attività esercitata abitualmente e “professionalmente” da uno di essi (ditta individuale) o da diversi (nel qual caso si realizza una società).

III. L’incerto confine tra “attività commerciale non abituale” e “attività d’impresa”

Tirando le somme di quanto detto sinora, possiamo distinguere due macro-tipologie di utilizzo, a favore di terzi, della dimora storica: per mera locazione o per eventi gestiti in proprio.

A) La (mera) locazione della dimora – **sia** nel caso di eventi di carattere privato (matrimoni, feste di compleanno, eventi aziendali), **sia** nel caso di eventi aperti al pubblico (concerti, spettacoli teatrali, mercatini, etc.) organizzati da “terzi” (società, associazioni, privati) – produce, a favore del “possessore”, un **reddito fondiario** (o, meglio, “di fabbricati”): cioè un reddito che non deriva da una attività (“dinamica”), ma dal possesso (“statico”) della dimora.

B) L’apertura della dimora per eventi, sia privati che aperti al pubblico, con (in più) una serie di prestazioni rese direttamente dai proprietari (visite guidate, eventi culturali, etc.), ha **natura commerciale**; per cui, il suo esercizio, se avviene

- * in modo isolato o “sporadico”, genera **“redditi diversi”** [art. 67, co. 1, lett. i), del T.U.II.RR.];
- * in modo “abituale” (o “professionale”), produce un **“reddito di impresa”** che è assoggettato a IRPEF, se l’attività è svolta da persone fisiche o società di persone; o ad IRES (Imposta sul reddito delle società) se è svolta in forma di società di capitali (per esempio una S.r.l.). In questi casi si applica anche l’**IVA** (Imposta sul valore aggiunto) e potrebbe doversi applicare altresì l’**IRAP** (Imposta regionale sulle attività produttive).

Se l'attività è svolta da una Società "commerciale" (S.n.c., S.a.s., S.p.a., S.r.l., S.a.p.a.) quello prodotto è sempre "reddito d'impresa"; se è svolta da una persona fisica l'attività produrrà un "reddito d'impresa" solo se è "**organizzata in forma di impresa**" – cioè quando è esercitata per **professione abituale** e/o si vale di mezzi e/o persone con una certa continuità.

Non è possibile stabilire un numero di manifestazioni al di sopra del quale l'attività da "occasionale" diventa "abituale", né un limite di reddito che può essere ritratto per effetto delle attività commerciali "occasionalì" prima di diventare "di impresa", ma si può ritenere, in linea generale, che:

a. se le prestazioni rese (ad es. le visite guidate condotte direttamente dal possessore della dimora) sono sporadiche (in numero limitato nel corso dell'anno), non continuative e sono realizzate solo su specifica richiesta (limitandosi – il possessore/prestatore – ad accogliere le richieste che gli pervengono di volta in volta), senza sistematicità e organizzazione, senza una attività di tipo promozionale o pubblicitario e senza avvalersi del lavoro o della collaborazione di terzi, **NON** si configura una "attività commerciale d'impresa";

b. se, invece, oltre ad una certa continuità delle prestazioni (con la previsione che la villa sia aperta per le visite guidate, ad esempio, una volta al mese, due volte al mese, un giorno alla settimana, tutti i *weekend* da maggio a settembre), si può intravedere anche la preordinazione di una organizzazione, soprattutto se si vale di collaboratori o personale dipendente, **POTREBBE** configurarsi una **impresa** (seppure "minima"); a maggior ragione se si vale di una attività promozionale o pubblicitaria dei servizi resi (sul *web*, all'interno di portali *internet* a ciò dedicati o mediante volantini); o, ancora, se vengono presi contatti con agenzie turistiche perché queste promuovano le visite e facciano da intermediario tra i proprietari e i clienti.

Per valutare se una serie di operazioni (o una attività) produce redditi "diversi" o "d'impresa" si considerano, poi, **ulteriori fattori**, fra i quali l'entità degli importi incassati e del reddito conseguito con queste attività (rispetto, altresì, al reddito derivante dalle altre attività svolte in via principale: reddito di lavoro dipendente, autonomo, d'impresa).

Non rileva, invece, il fatto che l'attività commerciale sia svolta soltanto in una parte dell'anno (ad es., da maggio a settembre), perché l'ipotizzata impresa può essere anche "stagionale" (se in quel periodo si verificano i relativi presupposti).

Secondo la **Corte di Giustizia UE** (del Lussemburgo) 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 (C.G.U.E. 15 settembre 2011, cause C-180/10 e C-181/10).

E l'attività commerciale assume rilievo "imprenditoriale" (solo) quando è posta in essere con modalità tali da rendere evidente la **finalità** di ritrarne una fonte di reddito costante (C.G.U.E. 27 gennaio 2000, causa n. C-23/98 e C.G.U.E. 26 settembre 1996, causa n. C-230/94 sulle locazioni turistiche).

L'**Agenzia delle Entrate**, a sua volta, pronunciandosi sull'**attività di bed & breakfast** (Ris. Min. 13.1.2000, n. 155/E; Ris. A.E. 24.1.2008, n. 18), ha chiarito che la residenza dei proprietari all'interno dell'immobile locato per fini turistici potrebbe far presumere un **utilizzo prevalente** dell'immobile per scopi familiari e non commerciali (e, quindi, la sussistenza di un'attività commerciale "occasionale") ... a meno che le modalità di svolgimento dell'attività non lascino intravedere una certa organizzazione, che potrebbe indurre a qualificare l'attività come "abituale" e l'incasso, al netto delle spese inerenti per la prestazione dei servizi, un indizio di reddito "d'impresa" ai fini IRPEF, con assoggettamento ad IVA dei corrispettivi dei servizi resi.

Nel caso in cui le manifestazioni in parola configurino una (vera e propria) "attività di impresa"

a. se è solo il proprietario a **gestire l'attività economica** in forma di impresa individuale (anche nella forma di impresa familiare), il risultato (utili o perdite) della stessa e tutte le responsabilità fanno capo all' (unico) imprenditore individuale, che vi risponde con tutti i suoi beni presenti e futuri. L'immobile ("la dimora storica"), se utilizzato in via esclusiva per l'attività commerciale e contabilizzato come "bene aziendale", potrebbe diventare un "immobile strumentale"; se utilizzato sia per l'esercizio dell'impresa che per l'uso personale o familiare dell'imprenditore (persona fisica), "immobile strumentale ad uso promiscuo", concorrendo, in entrambi i casi, alla determinazione del "reddito (imponibile) d'impresa"; ma è raro che ciò accada: di solito si scindono i diritti/doveri dei proprietari da quelli del gestore;

b. se i proprietari (tutti o alcuni) e/o terzi costituiscono, fra loro, una Società (di solito a responsabilità limitata, S.r.l.) per la gestione di una attività commerciale (visite, concerti, ristorazione, *catering*, etc.), cui l'immobile resta estraneo (a meno che non sia stato previamente "conferito" in essa), la Società realizzerà un "reddito d'impresa" e, per l'utilizzo dell'immobile, corrisponderà ai proprietari un canone di locazione (a fronte di contratto di locazione di immobile per uso commerciale) che, per questi ultimi, costituirà un "reddito fondiario" (o, meglio, "di fabbricati").

Sia sull'imprenditore individuale (*sub a.*) che sulla Società (*sub b.*) graverà una serie di obblighi **amministrativi** (iscrizione del soggetto costituito nel Registro delle Imprese, apertura di una posizione IVA e INPS) e **contabili** (tenuta della contabilità, seppur semplificata), nonché l'obbligo di **presentazione della dichiarazione** IRPEF (o IRES), IVA e IRAP (se dovuta).

IV. Attività commerciali "occasionali" o "abituali": adempimenti fiscali.

A) La semplice **locazione** della dimora (per eventi privati o aperti al pubblico) – purché non sia effettuata "per professione abituale" e con "organizzazione in forma d'impresa" (attività di gestione immobiliare) – non fa venir meno, in capo ai (com-) proprietari, il "reddito fondiario" e non comporta, per essi, "adempimenti fiscali" particolari (neanche se la comproprietà deborda in una Società semplice).

L'operazione è, infatti, **esclusa** dal campo di applicazione dell'IVA (difettando il requisito – soggettivo – dell'effettuazione dell'operazione nell'esercizio dell'impresa), per cui non grava sul locatore alcun obbligo di certificazione dei corrispettivi ricevuti dai conduttori (mediante emissione di fattura, ricevuta o scontrino fiscale): il canone pattuito per la locazione sarà sottoposto ad imposta di registro, sulla base del contratto (a cura del locatore); va, però, ricordato che i contratti di locazione di durata non superiore a 30 giorni **non** sono soggetti all'obbligo di registrazione, anche se ne vengono conclusi più d'uno nel corso dell'anno (cfr. artt. 5 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e 2-*bis* della Parte Seconda della Tariffa allegata a tale T.U.R.).

Il possessore potrà limitarsi a rilasciare, a fronte del pagamento del canone, una ricevuta/quietanza di pagamento datata, numerata, con l'indicazione del corrispettivo incassato e dell'evento al quale si riferisce; l'originale ("madre") andrà consegnata al conduttore la copia ("figlia") dovrà essere conservata dal titolare della dimora: se l'importo supera € 77,47, sull'originale andrà applicata una marca da bollo da € 2,00 (Imposta di bollo).

Ciascun (com-) proprietario della dimora, ai fini IRPEF, dovrà indicare nella propria dichiarazione dei redditi il canone di locazione pattuito (per intero o *pro quota*) e **non** potrà optare – trattandosi di locazione di immobile abitativo ad uso commerciale – per il regime della "cedolare secca".

B) La organizzazione - a cura del proprietario-organizzatore - di visite guidate, di concerti, di mercatini, etc. a fronte del pagamento di un "prezzo" o di un "biglietto d'ingresso" realizza una "**attività commerciale**" che

- nel caso di operazioni "occasional", comporterà solo la emissione di una ricevuta (o quietanza) con imposta di bollo (da 2,00 €) al superamento di 77,47 €; consentirà di computare in diminuzione dell'importo incassato le spese sostenute, purché inerenti e documentate (e conservate); con indicazione, nella dichiarazione dei redditi, della differenza quale "reddito diverso". Vale, in questo caso, il principio di cassa, per cui andranno considerati soltanto i proventi effettivamente conseguiti (così come certificati documentalmente dalle ricevute/quietanze di pagamento rilasciate al "cliente" e trattenute, in copia, dall'emittente come "prova" dei redditi conseguiti) e le spese effettivamente sostenute (esse pure documentate);

- nel caso di "attività di impresa", sarà soggetta ad imposizione sui redditi (vd. *ante*) e ad IVA; con un **trattamento diversificato** e **obblighi documentali** diversi a seconda, per quanto riguarda l'IVA, che si tratti di

- visite guidate: nel qual caso l'operazione, seppur "rilevante" ai fini dell'IVA, ne è **esente** (art. 10, co. 1, **n. 22** del D.P.R. 633/1972) e non è soggetta a specifici obblighi di certificazione fiscale: l'**art. 22** del D.P.R. 633/1972 stabilisce, infatti, che «*per le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 5) e ai numeri 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10, l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento dell'effettuazione dell'operazione*»; e l'art. 2, co. 1, lett. n) del D.P.R. 696/1996 prevede che «*non sono soggette all'obbligo di certificazione mediante le ricevute e gli scontrini fiscali (..) le cessioni e le prestazioni esenti di cui all'articolo 22, primo comma, punto 6), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*», che richiama, a sua volta, le operazioni di cui al **n. 22** dell'art. 10/633: per cui sarà sufficiente rilasciare, anche in questo caso, una ricevuta di pagamento non fiscale;
- attività di tipo spettacolistico (concerti, spettacoli teatrale, etc.): nel qual caso le prestazioni sono **imponibili** IVA con aliquota al **10%** (n. 123 della Tabella A, allegata al D.P.R. 633/1972) e, qualora vengano organizzate da soggetti che svolgono, in forma di impresa, attività diverse da quelle di spettacolo, comportano l'obbligo di certificare i corrispettivi mediante rilascio di ricevuta o scontrino fiscale ai sensi del D.P.R. 696/1996.

Da ultimo: sia ai fini della semplice locazione degli spazi della dimora per eventi che nel caso delle "prestazioni commerciali", per valutare la necessità di procedere ad un cambio di destinazione d'uso dell'immobile, va tenuto presente che l'art. art. 23-ter («*Mutamento d'uso urbanisticamente rilevante*») del D.P.R. 380/2001 ("Testo Unico in materia edilizia") al comma 2° stabilisce che «*La destinazione d'uso di un fabbricato o di una unità immobiliare è quella prevalente in termini di superficie utile*»; per cui il parametro che va considerato - al fine di stabilire quale sia la destinazione d'uso prevalente (cui consegue la eventuale necessità di modifica della destinazione urbanistica) - è la **superficie utile** della dimora che viene aperta al pubblico/data in locazione rispetto a quella che, invece, rimane destinata all'uso abitativo dei proprietari.

Determinazione, questa, **oggettiva**, come del resto quella che deriva dalla mera locazione - per un tempo più o meno lungo - della dimora storica, che comporta un reddito (fondiario) di fabbricati, sia pure da determinare in termini diversificati (catastali o contrattuali).

Quanto avviene nel caso di prestazioni di servizi aggiuntivi da parte dei possessori è, invece, oggetto di valutazione **soggettiva** (per non dire discrezionale): di solito, il possessore consegue un "reddito diverso", ma se l'attività diventa continuativa (più o meno) organizzata, quasi professionale, il "reddito" può diventare d'impresa (con le conseguenze che ne derivano).

* * *

CONCLUSIONE

Questo "memorandum" ha cercato di cogliere gli aspetti tributari più frequenti e problematici che si presentano ai PROPRIETARI (o titolari di diritti reali), in una parola, ai **possessori** delle "dimore storiche", a seconda che si limitino a godere del possesso (statico) del bene e/o ne facciano un utilizzo (dinamico).

In alcuni casi, nell'analisi svolta, non si è potuto dare una "soluzione" al problema: perché essa dipende da variegati fattori; una risposta più precisa può essere fornita solo "caso per caso" (e difficilmente in termini assoluti) perché, soprattutto quando il possessore rende dei servizi che vanno al di là delle disponibilità del bene (locazione), l'attività (inizialmente) "occasionale" può evolversi e diventare "professionale"; un collaboratore occasionale può diventare a tempo totale, sfociando in un "lavoro dipendente" non formalizzato ... Di un certo rilievo indiziario, per poter qualificare il reddito nella "giusta categoria" (reddito diverso / d'impresa), può essere, in quei casi, anche l'entità delle entrate e delle spese correlate ... che con il passare del tempo diventano ricavi e costi.

Nel caso, invece, della (mera) "messa a disposizione" (di privati o del pubblico) della propria dimora storica, previa sottoscrizione di un contratto (di locazione) che ne regolamenti il rapporto, il possessore consegue sempre e solo, di regola, un "reddito di fabbricati" (categoria "redditi fondiari") ai fini IRPEF, la cui determinazione va, però, declinata tenendo conto della "specialità del bene": la dimora storica.

Altri argomenti interessanti, che possono coinvolgere anche le "dimore storiche", sono le operazioni "straordinarie", come i trasferimenti a titolo gratuito o oneroso, la concessione di diritti reali o anche i problemi connessi con le manutenzioni (ordinarie e straordinarie), nonché a eventuali contributi pubblici ... tutte operazioni o fatti che vanno inquadrati nei relativi istituti giuridici (general), per poi essere declinati tenendo conto delle (eventuali) regole determinate dalla "specialità del bene".