

Buongiorno,

volendo giungere ad una conclusione circa il trattamento fiscale riservato ai cc.dd. Bed & Breakfast, dobbiamo:

- ricordare (in quanto è ciò che è stato detto più volte, stamattina, in questa sede) che, con riferimento alle norme civilistico-amministrative che lo inquadrano, esso è regolato da poche fonti di diritto nazionali che ne danno una definizione e rimandano alle Regioni il compito di realizzarla in concreto, e da molteplici fonti di diritto regionali che regolano ogni aspetto minimale del B. & B. = struttura ricettiva, nel rispetto della norma nazionale e del suo spirito;
- precisare sin d'ora che non esiste una normativa fiscale creata *ad hoc* dal legislatore per i B. & B., ma esistono fonti normative, per così dire, di secondo livello (*rectius*: le RISOLUZIONI dell'Agenzia delle Entrate) che ci dicono:
 - come i principi generali del diritto tributario - e, soprattutto, quelli della "professionalità" e della "non occasionalità" di un'attività foriera di reddito - si applichino anche all'esercizio di un B. & B.;
 - che il rispetto delle norme civilistico-amministrative da parte di chi conduce un B. & B. è condizione necessaria ma non sufficiente che verifica altresì il rispetto, da parte sua, della normativa fiscale (per dirla con le parole dell'Agenzia, la posizione regolare del B. & B. rispetto agli obblighi amministrativi è "rilevante ma non decisiva" rispetto alla conseguente posizione tributaria).

Pertanto, il presente intervento si articolerà:

- A. sulle due Risoluzioni dell'A.d.EE. (la 180/E/1998 e la 155/E/2000) che si occupano di B. & B. e sul DDG 1883/2004 che, seppure espressione della Regione Siciliana (in quanto a firma del Dirigente Generale presso l'Assessorato del Turismo, delle Comunicazioni e dei Trasporti) ha l'enorme merito di ribadire agli operatori quale sia il trattamento fiscale corretto di un B. & B., nonché di suggerire loro il comportamento più idoneo per realizzarlo;

B. conseguentemente, sul percorso logico seguito da una pattuglia della G. di F. che svolga una qualsiasi attività di controllo/verifica nei confronti di una struttura ricettiva - B. & B. o sedicente tale.

* * *

A

Le Risoluzioni in commento si occupano entrambe di IVA, ma discutono, come si è detto, dei requisiti di "professionalità" e di "non occasionalità" di un'attività che, come noto, trovano altresì applicazione nel campo dell'imposizione diretta.

La prima in ordine di tempo, ossia la RISOLUZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE 14 DICEMBRE 1998, N. 180/E sembra occuparsi esclusivamente di un caso proprio della regione Lazio, ossia risponde ad un quesito rivolto da un'Azienda Autonoma per l'Incremento Turistico del Lazio circa la validità della normativa regionale sui B. & B. ai fini della non imponibilità IVA.

Essa allora non risponde puntualmente al quesito, ma ribadisce che *"il servizio saltuario di alloggio e prima colazione è escluso dall'ambito di applicazione dell'IVA sempreché non sia svolto in modo sistematico con carattere di stabilità"*, e non evidenzia *"una opportuna organizzazione di mezzi che è indice della professionalità dell'esercizio dell'attività stessa."*

Quindi, la prima cosa che fa l'A.F. in materia di B. & B. è quella di svincolare il buon trattamento fiscale dell'attività dal rispetto, di base, della normativa amministrativa di riferimento. Ci sembra che, con questa operazione, l'A.F. introduca una sorta di principio "del doppio binario", nel senso che norme amministrative, da un lato, e norme fiscali, dall'altro, sono destinate a non incontrarsi mai.

Continua su questa linea anche dopo questo *incipit definitorio*, affermando che la carenza di professionalità nell'esercizio del servizio di "alloggio e prima

colazione" risiede, non solo nel tenore letterale della norma regionale di riferimento (così rispondendo affermativamente al quesito iniziale), ma anche:

- nello "*spirito stesso della legge che posiziona, sotto il profilo amministrativo, l'attività in questione al limite tra l'ospitalità volontaria e l'ospitalità imprenditoriale*";
- nella "*compresenza del titolare e degli ospiti nelle unità immobiliari messe a disposizione*";
- nel fatto che "*i servizi di pulizia delle stanze e di prima colazione, forniti unitamente alla messa a disposizione dei locali*", vengano "*resi in assenza di autorizzazioni sanitarie e senza l'impiego di particolari strumentazioni tecniche ma avvalendosi della normale organizzazione familiare*".

Ci dice inoltre che è rilevante ma non decisivo, al fine di individuare la carenza di professionalità, "il fatto che l'esercizio dell'attività in questione non è subordinato al rilascio di autorizzazioni amministrative, diversamente da quanto previsto per l'esercizio delle altre strutture ricettive".

La seconda pronuncia, in ordine cronologico, ossia la RISOLUZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE 13 OTTOBRE 2000, N. 155/E, in quanto si pone perfettamente in linea con la direzione logica già tracciata, ha allora il duplice merito di:

- suggerire indirettamente che tutte le norme regionali, amministrative sono astrattamente compatibili con la normativa tributaria nazionale, in quanto seguono e rispettano i principi generali (quale quello di "non occasionalità" delle attività, ai fini di una tassazione, per così dire, "leggera") che costituiscono l'ossatura della seconda. Questo orientamento emerge inequivocabilmente allorquando l'A.d.EE., nel rispondere ad un preciso quesito di un'associazione di categoria emiliana, afferma che, anche nel rispetto dell'obbligo normativo di residenza nella struttura ricettiva da parte del suo possessore, non si può automaticamente escludere che la conduzione del B. & B. possa evidenziare anche una certa organizzazione di mezzi, e quindi il carattere di "professionalità" che la legge tributaria richiede a tutte le attività commerciali;

- dire ed affermare che, in questo caso (*rectius*: qualora il B. & B., oltre a rispettare le norme amministrative, regionali di riferimento, adempie correttamente agli obblighi fiscali) "l'attività rientrerebbe nel campo di applicazione dell'IVA, ai sensi di quanto disposto dall'art. 4, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, conformemente con quanto previsto dal dettato normativo comunitario."

Il testo continua indicando anche il corretto inquadramento del B. & B. regolare ai fini delle Imposte sui redditi: "È appena il caso di evidenziare che l'attività in questione, ancorché - ricorrendone i presupposti - non rientri nell'ambito di applicazione dell'IVA, in quanto attività commerciale non esercitata abitualmente, è soggetta all'imposizione sui redditi, ai sensi dell'art. 81, comma 1, lettera i) del T.U.I.R. approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".

=> da queste due pronunce, allora:

- discende che il rispetto, da parte di chi esercita l'attività di B. & B., della normativa amministrativa regionale di base è un buon indizio (ma non la prova) del conseguente rispetto, da parte sua, delle corrette regole fiscali;
- si possono ricavare le regole generali che sovrintendono alla tassazione del B. & B. (*rectius*: quello che è già in regola dal punto di vista amministrativo):

- B. & B. che svolge attività occasionale:

IVA: esente (senza il relativo obbligo di aprire partita IVA);

IRPEF: sì (con il conseguente inquadramento dei proventi dell'attività tra i "redditi diversi");

- B. & B. che svolge attività non occasionale:

IVA: imponible (con il relativo obbligo di aprire partita IVA);

IRPEF: sì (con il conseguente inquadramento dei proventi dell'attività tra i "redditi d'impresa");

Inoltre (come del resto anticipato in premessa), possiamo affermare che il DDG 1883/2004 (a firma del Dirigente Generale presso l'Assessorato del Turismo, delle Comunicazioni e dei Trasporti) ha l'enorme merito di ribadire agli operatori quale sia il trattamento fiscale corretto di un B. & B., nonché di suggerire loro il comportamento più idoneo per realizzarlo.

Procedendo abbastanza sinteticamente, si deve osservare che i punti salienti del decreto sono due:

- quando, in premessa, prende le mosse dalle Risoluzioni nn. 180/E/1998 e 155/E/2000 e, di conseguenza, fissa l'obbligo, in capo agli esercenti di B. & B., *"del rilascio all'ospite di una ricevuta numerata, non fiscale, prodotta in duplice copia di cui la "madre" resterà al proprietario del B & B mentre la "figlia" dovrà essere rilasciata all'ospite"*.

Il periodo deve allora intendersi come un'interpretazione estensiva che traduce in obbligo procedurale un sano comportamento finalizzato al rispetto delle indicazioni fornite dalle risoluzioni dell'A.d.E.E.

- quando, all'art. 5, ribadisce che gli esercenti i B. & B. devono rilasciare le rituali ricevute fiscali in presenza di partita IVA, e questa, per il suddetto principio, per così dire, del "doppio binario", ricade, non solo su coloro che vogliono accedere agli aiuti cc.dd. *"de minimis"* di cui all'art. 88 della L.R. n. 32/2000, ma anche sui titolari di B. & B. che conducano la propria struttura ricettiva in maniera non occasionale;

B

Sulla scorta di quello che è stato fin qui detto, appare evidente come il *leit motiv* di una qualsiasi attività di controllo/verifica nei confronti di una struttura ricettiva è il rinvenimento (o il non rinvenimento) di quel carattere di "non occasionalità" dell'attività di cui si è fin qui detto.

In particolare, gli ispettori dovranno verificare:

- innanzitutto, che la struttura rispetti la normativa amministrativa, regionale (FASE 1);
- successivamente, che la struttura sia fiscalmente a norma (FASE 2).

L'attività di cui alla FASE 1 si concluderà con la redazione di un verbale di constatazione che darà atto di tutte le violazioni amministrative riscontrate, e che sarà inviato all'amministrazione provinciale competente (gli uffici competenti all'irrogazione di sanzioni ai B. & B. o sedicenti tali sono le Aziende per l'Incremento del Turismo).

La maggior parte delle regole amministrative e delle relative sanzioni sono contenute nella Legge Regionale 6 aprile 1996, n. 27.

Evidentemente, l'esito della FASE 1 è poi decisivo ai fini della FASE 2.

Se infatti le violazioni amministrative riscontrate non riguardano l'eventuale, totale disconoscimento dell'attività da parte dell'Amministrazione provinciale (*rectius*: chi esercita l'attività di B. & B. non è un abusivo), né il sussistere del già richiamato requisito di "non occasionalità" (*rectius*: chi esercita l'attività di B. & B. non lo fa in maniera stabile, con un'organizzazione di mezzi), è assai probabile che, a conclusione della FASE 2, non si procederà alla constatazione di violazioni tributarie, ovvero verranno constatate violazioni che comunque non mettono in discussione la qualificazione dei proventi dell'attività come "redditi diversi", ovvero il fatto che la conduzione del B. & B. sia fuori dal campo IVA.

L'attività di cui alla FASE 2 avrà invece un carattere più pervasivo qualora:

- 1) colui che esercita l'attività di B. & B. è totalmente sconosciuto all'Amministrazione provinciale, e, a maggior ragione, al fisco;
- 2) l'attività di B. & B., seppur amministrativamente regolare, opera in maniera stabile.

In tal caso, allora, si aprono agli ispettori del fisco due scenari:

- nel caso 1) si dovrà di certo procedere alla ricostruzione delle operazioni poste in essere durante il periodo d'imposta; sia per la constatazione

dell'IVA non pagata, che per la ripresa a tassazione diretta (*rectius*: ai fini dell'IRPEF), a titolo di "reddito d'impresa" (SCENARIO A);

- nel caso 2) è probabile che:
 - quanto dichiarato non appare verosimile, sicché si dovrà procedere alla ricostruzione delle operazioni (*rectius*: si riproporrà lo SCENARIO A);
 - ritenendo verosimile la dichiarazione dei redditi, gli ispettori del fisco procedono (SCENARIO B):
 - ✓ all'integrale recupero dell'IVA (che l'operatore non aveva pagato, perché erroneamente convinto che la sua fosse un'attività occasionale);
 - ✓ ai fini IRPEF, alla ripresa a tassazione di quanto dichiarato, questa volta però a titolo di "reddito d'impresa".

Non resta a questo punto che cercare di individuare i possibili elementi che faranno propendere gli ispettori del fisco per un'attività commerciale non occasionale, e quindi, in seno al c.d. SCENARIO A, per una ricostruzione induttiva del reddito.

Innanzitutto, soccorre la Ris. n. 180/E/1998, laddove suggerisce la mancanza del requisito di "non occasionalità" nei casi in cui:

- (1) il possessore dell'immobile adibito a struttura ricettiva non vi abiti regolarmente (non basterà constatare la residenza - come anche precisato dalla Ris. n. 155/E/2000 -, ma la presenza - o meglio, assenza - di un letto e degli effetti personali);
- (2) le pulizie dell'immobile adibito a struttura ricettiva non vengono effettuate da un membro della famiglia o da una persona che collabora al *menage* familiare, ma da operai legati indirettamente all'operatore turistico, in quanto dipendenti di una ditta;

Nel tempo, la prassi ha poi individuato altre situazioni foriere di una c.d. "pericolosità fiscale". Ad esempio:

- (3) l'operatore turistico assicura a chi accede al servizio di "alloggio e prima colazione" altri *benefits*, quali la TV ("meglio" se satellitare o *payTV*), una cucina attrezzata, uno o più terminali per il collegamento al *web*, oppure la possibilità di collegamento *WiFi* (e, lo ribadiamo, non avrebbe alcun rilievo il fatto che la normativa regionale ammetta, in via generale, che questi ulteriori servizi facciano stabilmente parte dell'esercizio);
- (4) all'interno dell'immobile adibito a struttura ricettiva sono presenti terminali telematici d'incasso (POS) e/o lettori di carte di credito;
- (5) il B. & B. gode di pubblicità ricorrente su giornali, riviste o *internet*.

Agrigento, 12 ottobre 2016

COMANDO PROVINCIALE AG
Ten. Col. Davide Fricano
