

**ULTERIORI INDICAZIONI INTERPRETATIVE IN ORDINE  
ALL'ARTICOLO 7 COMMA 3 LETTERA B BIS) DELLA L.P. N.  
14/2014 IN MATERIA DI RIDUZIONE DELLA BASE IMPONIBILE  
IM.I.S. 2020**

In data 17 agosto 2020 è stata pubblicata su questo sito una nota Informativa in merito alle novità normative ed amministrative per quanto riguarda la materia dei tributi e delle entrate extra-tributarie locali. Tra le varie fattispecie, sono state fornite le prime indicazioni in ordine all'applicazione dell'articolo 7 comma 3 lettera b bis) della L.P. n. 14/2014 (come introdotto dall'articolo 1 comma 1 della L.P. n. 14/2014), e cioè in merito alla nuova deduzione IM.I.S. relativa ai fabbricati rientranti nella categoria catastale D/2 oppure destinati alle attività di tipo sostanzialmente turistico-ricettivo ivi previste (e in base ai presupposti stabiliti dalla norma).

Con la presente si intende ora ampliare l'interpretazione della richiamata disposizione IM.I.S., anche alla luce delle segnalazioni pervenute da alcuni Comuni e degli approfondimenti posti in essere con i settori dell'Amministrazione provinciale competenti per materia.

**ELEMENTI GENERALI E COSTITUTIVI:**

In questa sezione vengono illustrati i presupposti di tipo generale sottesi all'applicazione della riduzione di cui all'articolo 7 comma 3 lettera b bis) della L.P. n. 14/2014. Gli stessi devono considerarsi aggiuntivi ed esplicativi rispetto a quanto già comunicato con la precedente Nota del 17 agosto 2020:

1. Partita I.V.A.: la norma che qui rileva utilizza la locuzione “gestore dell'attività in esso *[fabbricato]* esercitata” per identificare la tipologia di fabbricati potenzialmente rientranti nella fattispecie agevolativa. Nell'ordinamento tributario statale l'esercizio di un'attività di tipo imprenditoriale e commerciale costituisce, di norma, presupposto per l'obbligo di apertura di Partita I.V.A. ai sensi del D.P.R. n. 633/1972. In linea di principio quindi si deve ritenere che i fabbricati tipo logicamente compresi nell'articolo 7 comma 3 lettera b bis) possano accedere alla riduzione d'imposta IM.I.S. solo se in essi vi è l'esercizio di un'attività rilevante I.V.A. Tuttavia, come meglio illustrato nel Paragrafo successivo, la disciplina normativa provinciale di settore (di fatto la L.P. n. 7/2002) prevede alcune tipologie di attività (rientranti nelle fattispecie della norma IM.I.S.) per l'esercizio delle quali non è prevista l'apertura obbligatoria di partita I.V.A. (ad esempio i B&B a conduzione familiare). E' quindi necessario verificare la sostanza dell'attività svolta, in particolare alla luce della dichiarazione presentata dall'esercente (la c.d. “SCIA”). In altre parole: la presenza di attività rilevante I.V.A. è elemento certo ma non esclusivo per il riconoscimento della riduzione IM.I.S.
2. Attività stagionale o saltuaria: dal contesto della norma (che appunto, fa riferimento alla normativa di settore sopra richiamata) emerge che l'elemento costitutivo è che il fabbricato sia destinato ad un'attività rientrante tipologicamente

tra quelle in essa enumerate<sup>1</sup>, e che l'attività risulti in essere. Constitutive, in questo senso, appaiono le risultanze documentali amministrative che fanno presupposto all'attività stessa: se tali atti (come meglio illustrato di seguito: SCIA, Camera di Commercio e simili) risultano attivi, l'elemento relativo all'esistenza della gestione è comprovato. In questo senso vanno considerate come rientranti nella fattispecie di riduzione IM.I.S. per l'intero 2020 (ovvero per i mesi nei quali sussistono gli elementi costitutivi, vedi Nota Informativa 17 agosto 2020) le attività saltuarie (ma con autorizzazione permanente, ad esempio B&B a carattere occasionale), stagionali (ad esempio alberghi la cui attività è dall'origine dichiarata per un numero limitato di mesi all'anno) o anche soggetti (come avvenuto nel 2020) a periodi di chiusura per eventi eccezionali (la pandemia) o scelti dal gestore (ad esempio una ristrutturazione) ma senza che per questo gli atti amministrativi/fiscali che autorizzano l'attività vengano sospesi o revocati.

3. Le pertinenze: l'elemento essenziale da considerare per il riconoscimento della fattispecie di cui all'articolo 7 comma 3 lettera b bis) anche ai fabbricati pertinenziali delle attività ivi individuate è costituito dalla loro evidenza nella SCIA presentata dal gestore all'inizio dell'attività (ovvero con successivo aggiornamento). Anticipando in parte quanto illustrato nel Paragrafo successivo, si evidenzia che per la corretta identificazione dei fabbricati rientranti o meno nell'agevolazione tributaria che qui rileva l'elemento essenziale è costituito dalla dichiarazione presentata ai fini dell'esercizio dell'attività di ricezione turistica, e quindi la SCIA. Il concetto di "pertinenzialità" ai fini genericamente fiscali è ricondotto all'articolo 817 del Codice Civile, e quindi costituito da due elementi, uno soggettivo (coincidenza tra il titolare dei diritti reali sull'oggetto principale – ad esempio in questo caso l'albergo o il CAV) ed uno oggettivo (che cioè la pertinenza sia ad esclusivo servizio, nella sua forma e modalità di utilizzo, dell'oggetto principale – in questo caso ad esempio il garage di un albergo)<sup>2</sup>. La contemporanea necessaria sussistenza di questi due aspetti (la SCIA e l'effettiva pertinenzialità ai sensi dell'articolo 817 del Codice Civile), comporta che:
  - a) un fabbricato è pertinenziale e rientra nella fattispecie astratta dell'articolo 7 comma 3 lettera b bis) se lo stesso è destinato esclusivamente a servizio del fabbricato principale (garage ad uso esclusivo degli appartamenti CAV ad esempio) e la soggezione passiva e gestione coincide con il titolare delle corrispondenti posizioni relative all'oggetto principale;
  - b) il fabbricato pertinenziale sia stato dichiarato nella SCIA relativa all'inizio (o variazione) dell'attività laddove la SCIA stessa sia richiesta dalla normativa provinciale (vedi Paragrafo successivo). Solo per fare un esempio (e, nuovamente, con rinvio a quanto di seguito illustrato), i garage ad uso esclusivo dell'albergo non necessitano di SCIA, mentre i garage del CAV sì per essere considerati pertinenziali ai fini della norma IM.I.S. che qui rileva.
4. La coincidenza tra soggetto passivo IM.I.S. e gestore dell'attività: a titolo di ulteriore esplicazione di quanto già illustrato nella Nota Informativa del 17 agosto 2020, si forniscono le seguenti precisazioni:

<sup>1</sup> In base al principio generale del divieto di utilizzare l'istituto dell'analogia in materia tributaria enucleato dalla Corte di Cassazione con giurisprudenza costante ed uniforme, le fattispecie che costituiscono presupposto dell'articolo 7 comma 3 lettera b bis) sono "chiuse ed esclusive".

<sup>2</sup> Per l'illustrazione ampia di questi elementi di presupposto della "pertinenza" ai fini IM.I.S. si rinvia al paragrafo 2.3 della Guida Operativa IM.I.S., attuale versione 6.3 pubblicata sul sito del Servizio Autonomie Locali. Nel paragrafo stesso il riferimento è ai fabbricati pertinenziali delle abitazioni, ma i presupposti di cui all'articolo 817 del Codice Civile sono identici anche per le fattispecie che in questa sede rilevano, e quindi applicabili.

- a) La coincidenza tra soggetto passivo IM.I.S. (come identificato agli articoli 2 comma 1 e 4 della L.P. n. 14/2014, si veda anche ampiamente il paragrafo 1.4 della Guida Operativa) e gestore dell'attività deve essere esatta e puntuale in termini tributari (in specie per quanto concerne i tributi erariali). Ad esempio, un fabbricato di proprietà (o altro diritto reale) di una persona giuridica (ad esempio una società, sia di persone che di capitali), e la cui gestione dell'attività sia svolta da uno dei soci a titolo personale (e cioè con propria partita I.V.A. diversa da quella della società) non concretizza la fattispecie di agevolazione IM.I.S. di cui all'articolo 7 comma 3 lettera b bis);
- b) Esattamente opposta è la situazione basata sugli stessi presupposti di cui alla lettera a) ma con gestione giuridicamente e tributariamente riconducibile alla società (e quindi, ad esempio, alla sua partita I.V.A. per l'emissione delle fatture o dei documenti equipollenti ai clienti), anche se materialmente posta in essere da uno dei soci per affidamento interno. In questo caso la detrazione spetta;
- c) Come illustrato nella casistica del Paragrafo successivo, questo principio va temperato anche con le norme speciali in materia di attività turistiche (L.P. n. 7/2002). Ad esempio, nel caso di una gestione affidata a soggetto diverso dal soggetto passivo IM.I.S., ma solo per una frazione di attività (si veda il caso, segnalato da un Comune, di una parte delle cucine dell'albergo), la deduzione spetta in quanto l'articolo 3 della citata L.P. n. 7/2002 prevede espressamente questa eventualità e continua a considerare la gestione come unitaria in capo al titolare che ha presentato la SCIA originaria, con la conseguenza IM.I.S. che la coincidenza tra soggetto passivo e gestore dell'attività permane nonostante il parziale affidamento a soggetto esterno.

## **ELEMENTI SPECIFICAMENTE RIFERITI ALLE TIPOLOGIE DEI FABBRICATI INTERESSATI ALLA DEDUZIONE - CASISTICA:**

Fermi restando gli elementi generali costitutivi della deduzione di cui all'articolo 7 comma 3 lettera b bis) come illustrati nella Nota Informativa del 17 agosto 2020 e nella prima parte del presente documento, gli approfondimenti posti in essere con le strutture provinciali competenti per materia si sono basate sulla casistica evidenziata nelle scorse settimane dai Comuni. Peraltro, sono emerse alcune componenti strutturali della normativa di settore che consentono, in via di principio, di risolvere la maggior parte delle fattispecie concrete dubbie. Di seguito quindi si fissano dapprima gli elementi essenziali di tale natura, e successivamente vengono effettuati esempi di casistica verificatisi:

1. **I presupposti generali.** Come già in precedenza rilevato, le fattispecie di fabbricati (quelli diversi dai D/2, la cui classificazione catastale ad alberghi e pensioni è univoca ed oggettiva e non necessita di ulteriori elementi di presupposto) di cui alla norma IM.I.S. qui in illustrazione possono presentare profili di incertezza, pur rientrando, in senso generale, nella tipologia dei fabbricati destinati ad attività ricettivo-turistica. Peraltro, proprio per i principi generali tributari, appare necessario individuare elementi oggettivi sui quali fondare l'interpretazione e l'applicazione concreta ai singoli casi della norma. In linea di principio la disciplina di riferimento è costituita dalla L.P. n. 7/2002, ed in particolare gli articoli 30 e seguenti, e dai principi generali, collegati alla formulazione delle singole

fattispecie riportate nell'articolo 7 comma 3 lettera b bis) fissati da tale disciplina di settore. Alla luce degli approfondimenti intervenuti, si evidenzia che:

- a) Le attività di agriturismo, di stabilimento lacuale, fluviale e termale, di rifugio alpino ed escursionistico e quelle destinate a strutture ricettive all'aperto (campeggi) sono disciplinate dalle proprie normative specifiche, ed occorre quindi verificare la sussistenza dei presupposti in essa stabiliti per identificare la natura di tali fabbricati;
  - b) Le Case ed appartamenti per vacanze (articolo 34 della L.P. n. 7/2002), gli affittacamere (articolo 31), gli esercizi rurali (articolo 32), i B&B (articolo 33), gli Ostelli per la gioventù (articolo 35), le Case per ferie (articolo 36) e gli Alberghi diffusi (articolo 36bis) **assumono tali qualifiche (e rientrano quindi nella fattispecie di deduzione IM.I.S.) solo se è stata presentata al Comune apposita SCIA in tal senso (adempimento costitutivo dell'attività) con indicazione dei fabbricati interessati;**
  - c) Gli "alloggi per fini turistici" di cui all'articolo 37bis della L.P. n. 7/2002, ai quali a seguito di comunicazione viene attribuito il codice CIPAT ai sensi dell'articolo 37ter, **non rientrano in nessun caso (e quindi indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto possessore e gestore dell'attività) nella riduzione IM.I.S., sia perché non previsti espressamente dalla norma tributaria, sia perché tipo logicamente diversi dalle altre fattispecie (ed infatti per essi non è prevista la presentazione di SCIA).**
2. La casistica applicativa. Sui presupposti di cui al precedente punto 1 (sostanzialmente basati sulla presenza o meno di SCIA per i fabbricati di cui alle lettere b) e c)), si illustrano le seguenti casistiche:
- a) I fabbricati posseduti da una pluralità di soggetti a titolo di "multiproprietà" (vedi articolo 4 comma 5 della L.P. n. 14/2014) non rientrano in linea generale nella previsione agevolativa IM.I.S. che qui rileva. Questo sia perché si tratta di una fattispecie non prevista dalla norma (e quindi atipica e di conseguenza non analogicamente rientrante), sia perché nelle multiproprietà non vi è, generalmente, l'esercizio di un'attività di gestione imprenditoriale, ma semplicemente l'utilizzo per il periodo dell'anno contrattualmente stabilito, da parte del proprietario pro tempore. L'Amministratore dell'immobile nel quale si trovano le multiproprietà inoltre non è un "gestore di attività" ma, appunto, un amministratore. L'eccezione (nel senso del riconoscimento della deduzione ex art. 7 comma 3 lettera b bis)) è costituita dal caso di soggetto passivo (di solito persona giuridica) che svolga nei fabbricati (e per il tempo di sussistenza del suo diritto) con gestione diretta attività di cui all'articolo 34 della L.P. n. 7/2002 avendo presentato specifica SCIA. Viceversa, proprio la mancanza di SCIA (che presuppone l'esistenza di attività imprenditoriale) esclude da tale fattispecie l'affidamento da parte del proprietario, che non utilizza una tantum il fabbricato per il tempo a lui riservato, ad un soggetto che lo affitti a terzi;
  - b) I "residence" composti da una pluralità di p.ed. (o subalterni) in categoria catastale abitativa rientrano nella riduzione IM.I.S. solo se è stata presentata una SCIA (o altro documento equipollente antecedente) ai sensi dell'articolo 34 della L.P. n. 7/2002;
  - c) Nello specifico dei B&B, si deve rilevare che mancando una legge quadro a livello statale, la disciplina va rinvenuta nelle singole disposizioni regionali (nello specifico naturalmente quelle della Provincia Autonoma di Trento). In questo senso, vista la normativa provinciale, non è necessaria l'apertura di Partita I.V.A. per questa tipologia di fabbricati (stante la possibilità di una

- gestione di tipo familiare), per cui i B&B possono essere ammessi alla deduzione che qui rileva a condizione che sia stata presentata la relativa SCIA;
- d) I fabbricati iscritti in categoria catastale D/6 che costituiscono pertinenza di altri rientranti nella riduzione (vedi paragrafo precedente per il concetto di “pertinenza”) si devono ritenere ammessi all’agevolazione IM.I.S. Viceversa, nel caso di fabbricati autonomi (ad esempio impianti termali non in categoria D/2) destinati a piscina o simili, occorre che il Comune verifichi l’esistenza di specifica autorizzazione presso il Dipartimento salute e Politiche Sociali della Provincia. Si ricorda che in molti casi ai fini IM.I.S. i fabbricati D/6 sono comunque esclusi dall’ambito di applicazione ai sensi dell’articolo 7 comma 2 della L.P. n. 14/2014 (Paragrafo 1.7 lettera b) della Guida Operativa);
  - e) La “locazione turistica” generica, non supportata da una SCIA e quindi riconducibile all’articolo 37bis della L.P. n. 7/2002 non rientra (come sopra già illustrato) tra le fattispecie ammesse alla deduzione. Per quanto riguarda i fabbricati riconducibili all’articolo 34, tale norma prevede che la fattispecie si concretizzi solo in presenza di un numero di u.i.u. a tale finalità destinate (e gestite) superiore a 3. L’eccezione è costituita dal comma 2 del medesimo articolo 34, e cioè nel caso di gestione imprenditoriale con partita I.V.A.: in questo caso non trova applicazione il numero minimo di 3 fabbricati;
  - f) Vista la diversa natura delle attività di cui agli articoli 34 e 37bis, i fabbricati gestiti secondo le rispettive tipologie non sono in alcun modo cumulabili per giungere al numero minimo di 4 previsto dall’articolo 34 (vedi precedente lettera e) ai fini della riduzione IM.I.S.;
  - g) Le tipologie d’uso “agriturismo” ed “esercizio rurale” sono fra di loro distinte e diverse, ma entrambe, come evidenziato al punto 1, possono essere ricomprese tra le fattispecie dell’articolo 7 comma 3 lettera b bis) ricorrendo i rispettivi presupposti;
  - h) Nel caso di un’attività di affittacamere (articolo 31 della L.P. n. 7/2002) con presenza di un fabbricato C/1 (ristorante), occorre verificare la SCIA presentata: se nella stessa (e salve verifiche ulteriori in via di fatto) è prevista la somministrazione di pasti (anche in forma minima, ad esempio la sola prima colazione), il fabbricato C/1 rientra tipologicamente tra quelli ammessi alla deduzione IM.I.S., in quanto funzionale all’attività, anche se parzialmente destinato, ad esempio, a reception della struttura. Analogamente, il medesimo fabbricato C/1 continua a rientrare nell’agevolazione anche se parzialmente aperto ad utenza esterna rispetto a quella dei clienti dell’affittacamere, in virtù della deroga espressa di cui all’articolo 31 comma 3 della medesima L.P. n. 7/2002<sup>3</sup>;
  - i) Una comunicazione “affitto ad uso turistico” senza SCIA, indipendentemente dalla presenza di proprietà o di localizzazione entro edifici ad uso plurimo è sempre esclusa dalla fattispecie agevolativa IM.I.S. in quanto riconducibile all’articolo 37bis (vedi sopra). Questo indipendentemente dalla dichiarazione ai fini dei tributi erariali (I.R.Pe.F. ad esempio) presentata nel tempo con codici di “locazione”;
  - j) Le comunicazioni “SUAP” presentate all’Ufficio Commercio del Comune hanno natura di SCIA ai sensi dell’articolo 34 della L.P. n. 7/2002, per cui i fabbricati

---

<sup>3</sup> Si evidenzia che ai sensi dell’articolo 34 comma 3 della L.P. n. 7/2002 nei CAV non è consentita la somministrazione di alimenti e bevande, per cui quanto qui illustrato ha rilievo unicamente per le strutture di “affittacamere” di cui all’articolo 31.

dichiarati con tale modalità rientrano nell'agevolazione. Viceversa, le comunicazioni che vengono iscritte nella banca dati DTU-alloggi concerne i codici CIPAT e quindi le fattispecie di cui all'articolo 37bis, come più volte evidenziato non rientranti nell'articolo 7 comma 3 lettera b bis);

- k) In linea generale i fabbricati C/1 (bar e ristoranti) non collegati funzionalmente (vedi punti precedenti) alle attività rientranti nell'agevolazione (e non evidenziati nella SCIA o non riconosciuti come funzionali dalle normative di settore quali l'agriturismo) non costituiscono presupposto ai sensi dell'articolo 7 comma 3 lettera b bis);
- l) I fabbricati utilizzati come deposito barche in uno stabilimento lacuale o fluviale (categoria C/2) rientrano nell'agevolazione se compresi nell'attività autorizzata. In sostanza, il Comune deve verificare l'autorizzazione a suo tempo acquisita dal soggetto passivo a titolo di "stabilimento lacuale o fluviale": ai fabbricati che rientrano in tale provvedimento (e quindi anche, in senso pertinenziale come sopra illustrato, i "depositi di barche") può trovare applicazione la riduzione IM.I.S.;
- m) I fabbricati destinati ad abitazione del custode (ad esempio del CAV) o ad abitazione dell'Amministratore della Società che possiede e gestisce i fabbricati, in linea di principio, vista la loro destinazione d'uso mista, non rientrano nella fattispecie di riduzione. Se gli stessi vengono dichiarati nella SCIA è necessaria una verifica da parte del Comune per appurarne l'effettiva pertinenzialità.

Trento, 10 settembre 2020