



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF172

## INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

<b>OGGETTO</b>	<b>LOCAZIONE DI CASA VACANZE E ATTIVITA' D'IMPRESA</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	RISPOSTA 373/2019 – ART. 4 DL 50/2017 - CM 24/2017 – CM 13/1987
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>01/10/2019</b>

*Sintesi: il D.L. 50/2017 ha introdotto il regime fiscale della cedolare secca per le locazioni brevi effettuate da persone fisiche nei confronti di altre persone fisiche, che di può estendere all'ambito delle "locazioni brevi". In u recente interpello, l'Agenzia affronta il caso in cui l'attività svolta possa rientrare nell'ambito di un'attività d'impresa, posta la mancata emanazione del regolamento che avrebbe dovuto disciplinare tale aspetto. La risposta dell'Agenzia fa, pertanto, generico alle disposizioni contenute nel codice civile (artt. 2082 e 2195 c.c.) e nell'art. 55 del Tuir, che è opportuno indagare alla luce dei precedenti di prassi della stessa Agenzia.*

Il regime di cedolare secca è stato esteso, dall'art. 4 DL 50/2017 all'ambito delle cd. "locazioni brevi".

Di seguito una scheda riassuntiva del regime fiscale delle locazioni brevi.

CARATTERISTICHE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE		
Soggetti	Persone fisiche al di fuori di un'attività d'impresa	
	Sono escluse le attività commerciali occasionali di cui all'art. 67 c. 1, lett. i) Tuir (CM 24/2017)	
Oggetto	Immobili ad uso abitativo	
	Categorie catastali: da A1 a A11 (esclusa A10) e relative pertinenze (box, posti auto, cantine, soffitte, ecc.) nonché, in analogia con quanto previsto per la cedolare secca sugli affitti, singole stanze dell'abitazione	
Finalità	Soddisfare esigenze abitative anche per finalità turistiche	
Natura reddituale	Redditi fondiari	
	La disciplina in esame equipara le locazioni brevi ai contratti di sublocazione (o di concessione in godimento dell'immobile stipulati dal comodatario), aventi medesima durata. I relativi redditi sono inquadrati tra i redditi diversi.	
Localizzazione dell'immobile	Italia	
	Gli immobili situati all'estero producono reddito diverso (art. 67 c. 1, lett. f), tuir)	
Durata	≤ 30 giorni per singolo contratto	
Schema contrattuale	Non richiesto. Occorre comunque indicare (Prov. Dir. AdE n. 132395/2017): contraenti; oggetto; durata; corrispettivo	
Servizi inclusi	Fornitura biancheria	Art. 4, D.L. 50/2017
	Pulizia locali	
	Fornitura di utenze (incluso wi-fi)	CM 24/2017
	Aria condizionata	
	Servizi strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile che incidono sull'ammontare del canone	
Servizi esclusi	fornitura della colazione,	
	somministrazione di pasti,	
	messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti	
	Servizi che connotano un livello seppur minimo di organizzazione non compatibile con il semplice contratto di locazione	
Intermediari	E' prevista l'eventuale intermediazione di: ✓ soggetti che esercitano attività d'intermediazione immobiliare; ✓ soggetti che gestiscono portali telematici	
	Adempimenti: se l'intermediari interviene: ✓ nella loro stipula: comunicazione dei dati contrattuali (art. 4 c. 4 DL 50/2017)	

### CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

	✓ nell'incasso del canone: effettuazione della ritenuta del 21% (art. 4 c. 5 DL 50/2017)
<b>Tassazione</b>	Cedolare secca del 21%
	Il regime è opzionale
	Sostituisce:
	✓ IRPEF e relative Addizionali
	✓ Imposta di registro e Imposta di bollo sul contratto registrato
	In presenza d'intermediario:
	✓ la cedolare secca viene versata mediante il meccanismo della ritenuta a titolo d'imposta
	In mancanza dell'intermediario:
	✓ tassazione in dichiarazione (imposta sostitutiva del 21%)
<b>Decorrenza</b>	Contratti stipulati dal 1° giugno 2017



**N.B.:** l'attività svolta dal locatore deve essere realizzata al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Quest'ultimo si configura quando le prestazioni aggiuntive siano preponderanti rispetto alla locazione (CM 24/2017 e Dossier sul D.L. 50/2017, predisposto dal Servizio Studi di Camera e Senato).

### TRATTAMENTO FISCALE DEI REDDITI FONDIARI

La mancata opzione per la cedolare secca porta la tassazione delle locazioni turistiche brevi nell'ambito del **regime ordinario dei redditi fondiari** (art. 34 c. 4, TUIR) ovvero il maggior valore tra:

- ✓ importo della locazione ridotto del 5% e
- ✓ la rendita catastale rivalutata del 5% (25% per i fabbricati siti nella città di Venezia e relative isole).

In merito alle imposte indirette vale sempre quanto più sopra si è detto in relazione ai redditi diversi.

### TRATTAMENTO FISCALE DEI REDDITI DIVERSI

Nel caso in cui il locatore sia titolare di un personale diritto di godimento sull'immobile, come locazione o comodato, i contratti di che trattasi sono produttivi di reddito diverso, ai sensi dell'art. 67 c. 1, lett. h, Tuir. In tal caso cambiando la natura reddituale del corrispettivo muta anche il suo regime fiscale in quanto trova applicazione l'art. 71 c. 2, Tuir; ne consegue che il reddito viene determinato quale differenza tra:

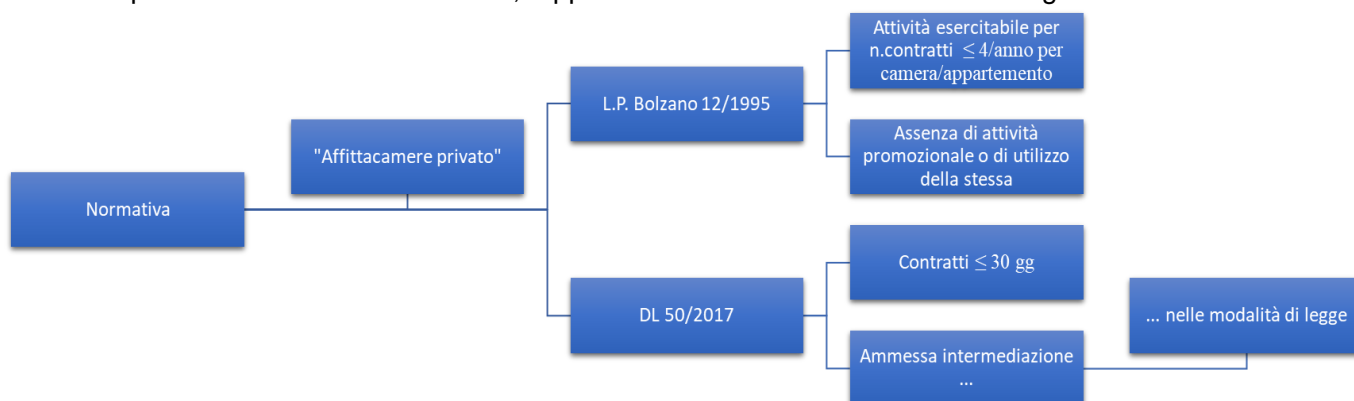
**canone di locazione corrisposto dal sublocatore al proprietario - spese inerenti.**

Il contratto non sconta l'imposta di registro del 2% (art. 5 c. 1, lett. b), Tar. Parte I, TUR) in quanto trattasi di locazione inferiore a 30 giorni; ne consegue l'esclusione anche dell'imposta di bollo.

### IL CASO

L'Agenzia Entrate si è occupata, a seguito di istanza di interpello, del caso del contribuente intenzionato ad **affittare per brevi periodi un appartamento a turisti tramite un apposito portale online**.

Il contribuente evidenzia l'apparente contraddizione tra la disciplina regionale delle locazioni brevi rispetto alla disciplina introdotta dal DL 50/2017, rappresentata schematicamente come segue.



A tal fine l'Agenzia:

- premettendo che la legge della Provincia di Bolzano non può avere rilevanza ai fini fiscali
- chiarisce che la cedolare secca trova applicazione solo in base alle disposizioni del D.L. 50/2017.

#### CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

Si riepilogano i tratti caratteristici dell'attività svolta dal contribuente, nel caso di specie.

ATTIVITA' OGGETTO D'INTERPELLO		
Attività	Affitto per brevi periodi di un appartamento a turisti	
Intermediario (AirBnB) Servizi offerti	pubblicità	prenotazione
	intermediazione	valutazione del cliente e rendicontazione

### REDDITO D'IMPRESA O REDDITO FONDIARIO

Secondo l'AdE:

- ➔ in attesa dell'emanazione del Regolamento previsto dall'art. 4 c. 3-bis DL 50/2017, che dovrebbe disciplinare i casi in cui l'attività non abituale sconfini nell'ambito di un'attività d'impresa
- ➔ occorre fare riferimento ai principi generali fissati da:
  - artt. 2082 c.c.,
  - art. 55 tur,

Considerando la genericità della risposta, appare opportuno rifarsi ai precedenti di merito della stessa Agenzia, la quale si è già occupata in passato dell'inquadramento tributario dell'attività di affittacamere, con la **CM 13/1987**, la quale:

- ➔ nel chiarire preliminarmente che l'esercizio d'impresa va inteso come l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali di cui all'art. 2195 C.C., anche se non organizzate in forma di impresa (art. 55 Tuir ai fini reddituali ed art. 4 Dpr 633/72 ai fini Iva)



**Nota:** l'esercizio di una impresa può configurarsi nel caso:

- di attività di commercio/produzione di beni: solo in presenza di un'organizzazione (di persone e/o di capitali) in forma d'impresa
- di attività di prestazione di servizi: **anche in assenza di detta organizzazione**, purché l'attività sia svolta **in modo abituale**. Tale concetto viene ricondotto alla compresenza:
  - ✓ non solo di continuità e sistematicità nell'attività
  - ✓ ma soprattutto di professionalità, con ciò intendendosi il normale **impiego di energie e capacità lavorative** all'interno di quella che costituisce l'**occupazione ordinaria** del contribuente.

- ➔ affermava che la **mancanza della prestazione di servizi accessori** presuppone l'**assenza di una attività d'impresa**.

**Camere/appartamenti ammobiliati:** con riferimento alla fornitura abituale di appartamenti ammobiliati e camere mobiliate verso corrispettivo (senza ulteriori servizi accessori), l'Agenzia non ha ritenuto prevalente un'organizzazione di beni, ritenendo non si configuri l'attività d'impresa:



**CM 13/1987:** "la causa giuridico - economica del particolare rapporto che si viene a costituire tra l'affittacamere e il villeggiante e' riconducibile alla fattispecie tipica del contratto di locazione con il quale il locatore si obbliga dietro corrispettivo a far godere al locatario ed a tempo determinato, un bene immobile, a nulla influendo l'eventuale possesso da parte del primo dell'autorizzazione amministrativa prescritta in materia dall'art. 108 del T.U. delle leggi di pubblica sicurezza".

### REDDITO D'IMPRESA O REDDITO DIVERSO

In relazione alla produzione del reddito diverso esso può derivare, alternativamente:

- a) dalla concessione in sublocazione da parte del primo locatario (o del comodatario)
- b) o nel diverso caso in cui il locatore presti dei servizi accessori "non strettamente connessi alla locazione", che modificano la natura del reddito fondiario (attività cd. "Bed and Breakfast" o "B&B" – v. RF 176/2017).

In entrambi i casi si applicheranno i medesimi concetti già visti per la locazione diretta: non si configura alcuna attività di impresa (ma si ritrae un reddito fondiario) nel caso di, congiuntamente:

- ✓ **assenza di continuità e sistematicità** nell'attività di locazione
- ✓ **assenza di "professionalità"** (cioè l'impegno prevalente nell'ambito di tale attività quale splendida di tempo e di energie da parte del contribuente).

## ATTIVITÀ DI "B&B"

Si noti che risulta **più rischiosa** rispetto alla mera locazione, nella considerazione che la fornitura di servizi ulteriori rispetto a quanto strettamente connesso alla locazione potrebbe, di per sé, già richiedere quello sforzo minimo di organizzazione e professionalità richiesti da un'attività d'impresa. In tal caso risulterà essenziale poter dimostrare la mancanza di continua attività e sistematicità nell'attività, al fine di evincere un eventuale contestazione.

**SERVIZI TIPICI DEL B&B:** si sconfina nell'attività di B&B se, unitamente ai servizi "strettamente connessi alla locazione" (v. tabella prima pagina) viene effettuata la fornitura dei seguenti servizi (l'elencazione della CM 24/2017 non è esaustiva):

- ✓ la somministrazione della colazione e/o di pasti
- ✓ la messa a disposizione di autonoleggio o di guide turistiche/interpreti

**Documenti di prassi:** l'esclusione dal campo IVA in caso di esercizio non abituale e privo di una particolare organizzazione di mezzi la RM 180/98 e la RM 155/2000:

**RM 155/2000:** "l'assenza nella citata legge regionale n. 170 del 1999, emanata dalla Regione Emilia Romagna, di un qualsiasi riferimento al carattere di saltuarietà della attività di che trattasi o all'utilizzo delle tre camere a sei posti letto, come invece previsto dalla predetta legge regionale per il Lazio, non rappresenti un elemento dirimente al fine di stabilire l'esclusione o meno della stessa attività dall'ambito applicativo del tributo (...). L'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva può affermarsi solo se l'attività viene esercitata **non in modo sistematico o con carattere di stabilità e senza quella organizzazione di mezzi che è indice di professionalità** dell'esercizio dell'attività esercitata".

**RM 180/98:** "In particolare, la **compresenza del titolare e degli ospiti nelle unità immobiliari** messe a disposizione lasciano intendere che l'attività **non rientra tra quelle di sfruttamento dell'immobile per fini commerciali**, essendo questo destinato principalmente a soddisfare le esigenze abitative di coloro che offrono ospitalità (...). Pertanto, il **carattere saltuario dell'attività di fornitura di "alloggio e prima colazione"**, che si identifica, sostanzialmente con quello della **occasionalità**, ne consente in via generale, l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva. Ciò sempreché, ovviamente, tale attività, anche se esercitata periodicamente, non sia svolta in modo sistematico, con un carattere di stabilità, evidenziando una **opportuna organizzazione di mezzi** che è indice della professionalità dell'esercizio dell'attività stessa. E', altresì, da ritenere che rientrino nella **normale conduzione e manutenzione dell'immobile i servizi di pulizia delle stanze e di prima colazione**, forniti unitamente alla messa a disposizione dei locali, resi in assenza di autorizzazioni sanitarie e senza l'impiego di particolari strumentazioni tecniche ma avvalendosi della normale organizzazione familiare. Infine, **anche se non assume in se valore decisivo, nel contesto normativo delineato, appare rilevante 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 disciplinate dalla medesima legge regionale.

**ATTENZIONE:** la RM 180/98 ritiene sia indice di **occasionalità della prestazione** potrebbe emergere dall'obbligo (della disciplina regionale) di **residenza dei proprietari nell'immobile utilizzato**.

Inoltre è scontato che le previsioni della disciplina regionale finalizzate ad individuare le attività da non considerare "organizzate" non è rilevante ai fini tributari (RM 155/2000), potendosi solo porre come indicatore di una mancanza di organizzazione specifica in forma di impresa

In definitiva, assume **più valore l'animo "di ospitalità"** che un'attività d'impresa nel caso i B&B:

- ✓ si avvalgano **esclusivamente** dell'opera del **titolare dell'abitazione** (soprattutto nel caso sia ivi residente) e di eventuali **componenti della famiglia** e/o di **"collaboratori domestici"**
  - ✓ in assenza di un investimento in beni strumentali di particolare significatività
- anche** laddove l'attività dovesse essere svolte **in via non meramente saltuaria..**

