



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF206

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	LOCAZIONI TURISTICHE – REDDITO FONDIARIO O ATTIVITÀ D'IMPRESA
RIFERIMENTI	RISPOSTA N. 373 DEL 10/09/2019 - ART. 4, D.L. 50/2017
CIRCOLARE DEL	19/11/2019

Sintesi: come noto, dal 2017 le cd. "locazioni brevi" (di durata inferiore a 30 gg) sono state oggetto di una specifica disciplina fiscale da parte del DL n. 50/2017.

Tale decreto prevede l'emanazione di un apposito Regolamento che individui le situazioni che possono comportare il passaggio dalla produzione di un reddito fondiario a quello d'impresa.

Il relativo provvedimento non è stato ancora emanato; nella sua attesa, l'Agenzia ha chiarito che occorre fare riferimento alle disposizioni contenute nel codice civile (artt. 2082 e 2195 c.c.) e nell'art. 55 del Tuir.

Come noto, l'art. 4 del DL n. 50/2017 ha introdotto un particolare regime in relazione alle cd. "locazioni brevi" (v. RF 115/2017 e RF flash 131/2017), riepilogato nel seguito:

CARATTERISTICHE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE		
Soggetti	Persone fisiche al di fuori di un'attività d'impresa	
	Vanno escluse le attività commerciali occasionali, ex art. 67 c. 1, lett. i) Tir (CM 24/2017)	
Oggetto	Immobili ad uso abitativo	
	Categorie catastali: da A1 a A11 (esclusa A10 - uffici o studi privati) e le relative pertinenze (box, posti auto, ecc.) nonché singole stanze dell'abitazione	
Finalità	Soddisfare esigenze abitative anche per finalità turistiche	
Natura reddituale	Locazione diretta: reddito fondiario	soggetti, alternativamente: ✓ ad Irpef ✓ a cedolare secca (opzione in dichiarazione)
	Sublocazione (o concessione in godimento da parte del comodatario): reddito diverso	
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 è richiesto; occorre comunque indicare (Prov. Dir. AdE n. 132395/2017) i seguenti dati: parti contraenti; oggetto; durata; corrispettivo	
Servizi propri di una "locazione"	Fornitura biancheria	Art. 4, D.l. 50/2017
	Pulizia locali	
	Fornitura di utenze	CM 24/2017
	Wi-fi	
	Aria condizionata	
	Servizi strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile che incidono sull'ammontare del canone	
Servizi che esulano di una "locazione"	fornitura della colazione o 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 (art. 4 c. 4 e 5 DL 50/2017)	
	✓ Comunicazione dei dati contrattuali ove intervengano nella loro stipula	
	✓ Effettuazione della ritenuta del 21% ove intervengano nell'incasso del canone	

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

Cedolare secca	Cedolare secca del 21%, su opzione in dichiarazione dei redditi
	Sostituisce IRPEF e relative addizionali (Imposta di registro ed Imposta di bollo sul contratto, ove registrato in via facoltativa)
	In presenza d'intermediario: → la cedolare viene versata mediante il meccanismo della ritenuta a titolo d'imposta
	In mancanza dell'intermediario (come attualmente si verifica in relazione ai maggiori operatori del settore: Booking, AirB&B, ecc.): → va operata la tassazione in dichiarazione (imposta sostitutiva del 21%)
Decorrenza	Contratti stipulati dal 1° giugno 2017

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 sono produttivi di reddito diverso, ex art. 67 c. 1, lett. h) Tuir (quadro RL), quantificato ai sensi dell'art. art. 71 c. 2, Tuir, e cioè (secondo un regime di cassa):

canone di locazione incassato - spese sostenute per realizzarlo (tra cui il canone di locazione corrisposto al proprietario aumentato delle spese inerenti)

Opzione per la cedolare secca: in tal caso occorre fare riferimento al solo canone incassato (tale regime non prevede la deduzione di alcuna spesa).

TRATTAMENTO FISCALE DEI REDDITI FONDIARI: la mancata opzione per la tassazione mediante cedolare secca porta la tassazione delle locazioni turistiche brevi nell'ambito del **regime ordinario dei redditi fondiari** (art. 34 c. 4, TUIR), con l'imponibilità (quadro RB) del maggior valore tra:

- l'importo della locazione ridotto del 5%
- la rendita catastale rivalutata del 5%.

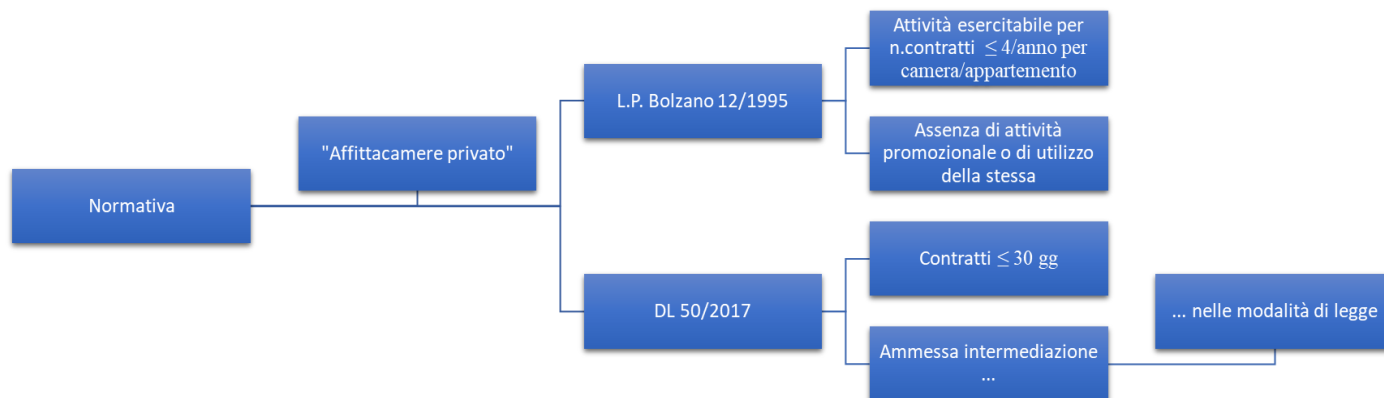
Imposte indirette: in entrambi i casi, la registrazione del contratto non è dovuta (in quanto trattasi di locazione inferiore a 30 giorni); ne segue l'esclusione da imposta di registro ed imposta di bollo.

L'INTERPELLO N. 373/2019

L'Agenzia delle Entrate si è occupata del caso del contribuente intenzionato ad **affittare per brevi periodi un solo appartamento a turisti tramite un apposito portale online**.

Il contribuente evidenzia che la legge n. 12/1995 della Provincia Autonoma di Bolzano permette l'esercizio di affittacamere in qualità di **privato**:

- ✓ solo nel caso in cui non siano stipulati più di 4 contratti di locazione all'anno per ciascun appartamento (o singola camera)
- ✓ e non venga svolta alcuna attività di promozione, anche tramite intermediari.



Per tale motivo, chiede se tale aspetto possa indurre a considerare l'attività svolta nell'ambito di un'impresa, in considerazione del fatto che il contribuente si avvale di un portale on-line (effettuando in tal modo la "promozione" che la legge provinciale ammette per le sole attività imprenditoriali).

RISPOSTA DELL'AGENZIA

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver brevemente ripercorso i requisiti riferite alle locazioni brevi, ribadisce (v. DRE Veneto 31/01/2008 n. 907-1/2008 ed RM 155/2000) che le **leggi regionali** (o delle province autonome) **non hanno alcuna rilevanza ai fini fiscali**; dunque relazione un'attività posta in essere:

- non possono individuare quando sconfini in un'attività d'impresa
- ma possono solo disciplinarla dal punto di vista amministrativo (autorizzazioni richieste, ecc.).

Ciò premesso, l'Agenzia ricorda che l'art. 4 c. 3-bis DL 50/2017 ha previsto l'adozione di uno **specifico "Regolamento"** al fine di individuare i **criteri** in base al quale l'attività di **locazione si presume svolta in regime di impresa**, con l'evidente finalità di superare le numerose incertezze che riguardano l'attività di godimento immobiliare (a tal fine si noti che le CCIAA rifiutano l'iscrizione al registro imprese delle attività di pura locazione immobiliare esercitate da persone fisiche).

Tale **Regolamento non risulta ancora emanato**; occorre, pertanto, fare riferimento ai principi generali dell'ordinamento, individuati da:

- ➔ artt. 2082 c.c.
- ➔ art. 55 tuir.

Nel caso di specie l'Agenzia considera che oggetto della locazione è **un solo immobile**, ritenendo conseguentemente che l'attività:

- **non** sia svolta **nell'esercizio di impresa**
- con conseguente **applicabilità** del regime della **cedolare secca**.



Nota: nella citata Nota DRE Veneto n. 907-1/2008, era stato ritenuto che l'esercizio di un'attività imprenditoriale avrebbe potuto profilarsi nel caso di un tale locatore **almeno pari a 3**.

A tal fine va rilevato che l'art. 55 Tuir dispone che sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio, alternativamente (v. **CM 13/1987** in relazione all'attività di affittacamere):

- a) **per professione abituale**, ancorchè non esclusiva, **delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa** (es: la vendita di beni di terzi tramite portale on-line richiede la sola abitualità, non anche un'organizzazione di impresa, trattandosi di attività ausiliaria al commercio)



Art. 2195 c.c.: 1) attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) attività di trasporto; 4) attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

- b) di attività **organizzate in forma d'impresa** dirette alla prestazione di **servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.**



N.B.: l'attività di locazione rientra in quest'ultima fattispecie (non essendo menzionata tra i servizi di cui al citato art. 2195 c.c.); dunque, può sconfinare nell'attività di impresa nel solo caso in cui sia organizzata in forma di impresa. Tale requisito, secondo la migliore dottrina, va individuato:

- ➔ non solo nello **svolgimento in via abituale** dell'attività (cd. "professionalità") da parte dell'imprenditore
- ➔ ma anche nella sua concreta **modalità di organizzazione**, sia in termini di **capitale** (investimenti), che in termini di **organizzazione del lavoro** di terzi (personale).

In linea generale, si ritiene che per quanto attiene l'organizzazione:

- **del capitale:** potrà rilevare sia l'entità degli investimenti nell'acquisizione degli immobili locati (anche se integralmente finanziati con capitale di terzi), che l'eventuale arredamento di tali locali, e così via
- **del lavoro:** potrà rilevare:
 - ✓ non solo l'utilizzo di eventuale **personale dipendente dedicato** (es: una segretaria, anche part-time)
 - ✓ ma anche di cd. "**ausiliari**", rientrando in tale concetto l'utilizzo continuativo:
 - di **collaboratori non dipendenti** (es: il coniuge, che opera gratuitamente al fine di incaricare le imprese per le manutenzioni ordinarie, curare gli incassi, i contratti, ecc.)
 - nonché di **imprese terze** (ma ciò nel solo caso in cui la frequenza e l'intensità con cui ci si avvale di tale imprese richieda un notevole impegno di coordinamento da parte dell'imprenditore).

ATTIVITÀ COMMERCIALE “NON ABITUALE”

Si noti che la medesima indagine va condotta nel caso in cui il contribuente ritragga un reddito diverso, con particolare riferimento l'attività cd. “B&B”.

Come noto, la CM 24/2017 ha ritenuto che:

- in presenza di determinati servizi non strettamente connessi alla locazione (v. prospetto in prima pagina)
- l'attività non attribuisce reddito fondiario, ma un reddito diverso per attività commerciale svolta in via non abituale (cui, come anticipato, non è applicabile la cedolare secca, né il particolare regime previsto per le “locazioni brevi”, a differenza del reddito diverso che viene dalla mera sublocazione del primo conduttore/comodatario).

Tuttavia **anche in questo caso** tale **attività potrebbe sconfinare un un'attività d'impresa**, dovendosi adottare i medesimi criteri già visti in relazione alla locazione.

LA PRASSI DELL'AGENZIA

In passato l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affrontare la questione in una serie di documenti; di seguito si richiamano alcuni passi, tra i più interessanti:



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.

Tra gli altri documenti di prassi si richiamano i seguenti: RM 280/2008; RM 55/2002; RM 15/07/1977 n. 361700; RM 18/04/1980 n. 381786; RM 24/09/1980 n. 381691; RM 4/01/1986 n. 324457.