



Direzione Regionale del Veneto

Ufficio Fiscalità generale

Venezia, 13 GEN 2008

ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DEI BED & BREAKFAST E
AFFITTACAMERE A
VIA ISTRIA 12
30126 VENEZIA (VE)

Prot. n. 907-664/2008

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 907-1/2008-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.
Associazione/Ordine ASSOCIAZIONE NAZIONALE DEI BED &
BREAKFAST E AFFITTACAMERE A
Codice Fiscale 94045490276
Istanza presentata il 09/01/2008

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 36-55-67 del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione nazionale di categoria dei "bed and breakfast" e degli affittacamere chiede, nell'interesse dei propri associati, dei chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile, ai fini dell'IRPEF, ai redditi derivanti dall'attività di concessione di unità abitative ad uso turistico, così come disciplinata dalla L.R. Veneto 04/11/2002, n. 33, contenente il "Testo unico delle leggi regionali in materia di turismo".

In particolare, l'Associazione pone il quesito con riferimento all'articolo 25 della legge regionale che, nell'elencare le strutture ricettive extra-alberghiere, stabilisce al comma 5 che "sono unità abitative ammobiliate a uso turistico le case o gli appartamenti,

arredati e dotati di servizi igienici e di cucina autonomi, dati in locazione ai turisti, nel corso di una o più stagioni, con contratti aventi validità non inferiore a sette giorni e non superiore a sei mesi consecutivi e che forniscono i servizi minimi previsti dall'allegato F, parte terza senza la prestazione di alcun servizio di tipo alberghiero." Il medesimo comma 5 dispone inoltre che le unità abitative ad uso turistico "possono essere gestite:

- a) in forma imprenditoriale;
- b) in forma non imprenditoriale, da coloro che hanno la disponibilità fino ad un massimo di quattro unità abitative, senza organizzazione in forma di impresa...;
- c) con gestione non diretta, da parte di agenzie immobiliari ed immobiliari turistiche che intervengono quali mandatarie o sub-locatrici, nelle locazioni di unità abitative ammobiliate ad uso turistico sia in forma imprenditoriale che in forma non imprenditoriale, alle quali si rivolgono i titolari delle unità medesime che non intendono gestire tali strutture in forma diretta."

Tanto premesso, l'Associazione istante domanda, con specifico riferimento alla modalità di gestione in forma non imprenditoriale di cui sub lettera b), in che modo la disposizione contenuta nella legge regionale possa essere coordinata con le norme fiscali che definiscono il concetto di esercizio d'impresa e quindi di attività imprenditoriale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione osserva come sia «difficile potersi orientare su parametri certi (di reddito ad esempio) con l'aiuto del dettame dell'art. 51 [rectius 55, n.d.r.], c. 1 del DPR 917/86 (TUIR), per il quale la gestione in forma non imprenditoriale deve intendersi ai fini fiscali "l'esercizio di un'attività senza il requisito dell'abitudine"».

Rileva inoltre come sia parimenti complicato applicare in concreto le indicazioni fornite con la C.M. 30/04/1977, prot. n. 7/1496, secondo cui deve intendersi, per esercizio in forma abituale dell'attività d'impresa, «un normale e costante indirizzo

dell'attività del soggetto che viene attuato in modo continuativo: deve cioè trattarsi di un'attività che abbia il particolare carattere della "professionalità".».

Viene pertanto chiesto di fissare un criterio oggettivo idoneo a configurare in ambito tributario l'esercizio di un'impresa commerciale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che, in linea generale, l'attività in questione può essere produttiva di redditi inquadrabili tra i:

- redditi dei fabbricati (articolo 36 del DPR 917/86);
- redditi d'impresa (articolo 55 del DPR 917/86);
- redditi diversi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente (articolo 67, comma 1, lettera i), del DPR 917/86).

L'appartenenza dei corrispettivi della locazione ai redditi fondiari piuttosto che ad una delle altre due categorie reddituali va valutata, secondo la R.M. 31/12/1986, prot. n. 9/1916, sulla base dei servizi accessori eventualmente erogati.

Il Ministero ha sul punto espresso il parere che "la fornitura, anche abituale, di appartamenti ammobiliati e camere mobiliate verso un determinato corrispettivo, non accompagnata dalla prestazione di servizi accessori, non è idonea a integrare gli estremi necessari per la configurabilità di una attività imprenditoriale".

Ciò in quanto nella fattispecie "la causa giuridico-economica del particolare rapporto che si viene a costituire tra l'affittacamere e il villeggiante è 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...", con la conseguenza che i proventi ritratti da tale attività costituiranno redditi dei fabbricati.

Nella diversa ipotesi in cui la locazione di appartamenti ammobiliati preveda anche "la prestazione di servizi accessori, quali la consegna e il cambio della biancheria e il

riassetto del locale, pur in mancanza di organizzazione esterna in forma d'impresa", il Ministero ha ravvisato l'esercizio di un'attività commerciale, che sarà produttiva di reddito d'impresa ovvero di redditi diversi a seconda che l'attività stessa sia svolta "per professione abituale" (cfr. art. 55 del TUIR) oppure occasionalmente.

Terminata questa premessa di carattere generale, allo scopo di stabilire il trattamento tributario applicabile ai redditi ricavabili dalle cosiddette "locazioni turistiche" effettuate nel Veneto, occorre dunque verificare se le obbligazioni in concreto assunte dalle parti concretizzino o meno una mera locazione immobiliare.

Al riguardo si ricorda che, ai sensi dell'articolo 1571 del codice civile, "la locazione è il contratto col quale una parte si obbliga a faro godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo verso un determinato corrispettivo."

Quanto agli obblighi del locatore, l'articolo 1575 c.c. stabilisce che questi deve consegnare la cosa al conduttore in buono stato di manutenzione, mantenerla in buon uso, con il relativo obbligo delle necessarie riparazioni, nonché garantire al conduttore il pacifico godimento del bene.

Il conduttore (articolo 1587 c.c.) è invece tenuto a prendere in consegna la cosa, servirsene per l'uso stabilito e, naturalmente, corrispondere al locatore il canone pattuito.

Infine, per quanto concerne la durata, l'articolo 1573 c.c. non ne fissa una minima, ma solo una massima, nel senso che la locazione non può eccedere i 30 anni.

Le locazioni turistiche disciplinate dalla legge regionale 33/2002 si caratterizzano, giusta il disposto dell'articolo 25, comma 5, per il fatto che i soggetti che concedono in locazione le unità abitative (arredate) ad uso turistico devono garantire i seguenti servizi minimi previsti nell'allegato F, parte III:

- a) fornitura di energia elettrica, acqua calda e fredda, gas e il riscaldamento, ove necessario;
- b) servizio di accoglienza e recapito per gli ospiti;
- c) assistenza di manutenzione delle unità abitative e di riparazione e sostituzione di

arredi, corredi e dotazioni deteriorati.

Il medesimo allegato stabilisce inoltre che le unità abitative ammobiliate ad uso turistico possono (e non devono) fornire servizi ulteriori quali:

d) la pulizia delle unità abitative ad ogni cambio di cliente e durante la sua permanenza;

e) la fornitura di biancheria pulita, ivi compresa quella del bagno, ad ogni cambio del cliente ed a richiesta.

In quest'ultimo caso il costo dei servizi ulteriori deve essere incluso nel prezzo comunicato al conduttore.

Quanto sopra rappresentato, si ritiene che se i locatori limitino i servizi resi a quelli obbligatori evidenziati sub lettere a), b) e c), la concessione dell'unità abitativa ammobiliata configuri una vera e propria locazione.

Ciò in quanto:

- 1) alla fornitura (più correttamente al pagamento) di energia elettrica, acqua e gas non può che provvedere il locatore, dato che sarebbe impensabile volturare le utenze in favore del conduttore per una locazione di così breve durata;
- 2) il servizio di accoglienza e di recapito per gli ospiti ha un rilievo assolutamente marginale rispetto alla prestazione principale, da non poter di per sé essere suscettibile di mutare la natura del contratto di locazione;
- 3) nel contratto di locazione la manutenzione degli immobili è normalmente a carico del locatore, mentre la riparazione e/o la sostituzione degli arredi è connaturata alla natura del contratto stesso, che appunto prevede la concessione di una unità abitativa arredata.

Si è pertanto dell'avviso che l'attività in questione, se svolta con erogazione dei soli servizi minimi obbligatori, sia configurabile come una vera e propria locazione immobiliare, che darà luogo a redditi dei fabbricati di cui all'articolo 36 del TUIR, da determinarsi secondo le regole previste dal successivo articolo 37.

Si precisa inoltre che, nella predetta situazione, non assume importanza il numero

Pagine 6 di 7

degli immobili locati, che potrebbe anche essere superiore a 4, in quanto, come precisato nella C.M. 14/06/1993, prot. n. 8/478013, pur con riferimento all'IVA, "l'utilizzazione di tali beni [concessi in locazione, n.d.r.], finalizzata alla riscossione di canoni, concretizza solo una modalità di godimento di beni patrimoniali e non l'esercizio di impresa, ... non configurando la fattispecie svolgimento di attività commerciale."

Nella diversa ipotesi in cui vengano erogati anche i servizi di pulizia dell'immobile e/o di cambio della biancheria, le cd. "locazioni turistiche" concretizzano, sulla base dei principi sopra enunciati, un insieme di servizi che esorbitano rispetto alla mera locazione e che danno luogo ad una vera e propria attività commerciale.

Quest'ultima, come si accennava in premessa, sarà produttiva di redditi d'impresa, qualora sia esercitata "per professione abituale" ai sensi dell'articolo 55 del TUIR, di redditi diversi in caso contrario.

Ai sensi dell'articolo richiamato, infatti, "sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva" delle attività indicate nell'articolo 2195 del codice civile, nonché di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile. Come osservato anche dall'Associazione interpellante, a livello normativo non esistono elementi quantitativi o qualitativi cui parametrare la sussistenza della "professione abituale", ma è necessario valutare tale caratteristica sulla base di indagini di fatto da valutare caso per caso sulla base della sistematicità e della ripetitività degli atti nel tempo.

In proposito si rileva innanzitutto come il limite quantitativo (4 unità abitative) fissato dall'articolo 25 della legge regionale ai fini della gestione dell'attività "in forma non imprenditoriale" non sia idoneo a riverberare i propri effetti anche in ambito tributario.

Sul punto si segnala inoltre la risposta del 01/07/1999 fornita all'interrogazione

parlamentare n. 3-01544, volta a conoscere la rilevanza ai fini IVA dell'attività di affittacamere, nella quale è stato precisato che "il requisito della professionalità non va inteso soltanto nel senso di una costante continuità nel tempo dell'attività economica esercitata, atteso che essa può estrinsecarsi anche in una attività temporalmente circoscritta o avente carattere stagionale."

Ciò posto, si esprime l'avviso che il raggiungimento di un determinato ammontare di reddito o di compensi non possa essere assunto quale riferimento agli effetti della verifica della predetta professionalità, dal momento che, in assenza di una specifica previsione di legge in tal senso, costituirebbe un parametro eccessivamente arbitrario. Piuttosto, si è del parere che si possa tener conto del numero di unità abitative concesse in locazione con la fornitura dei servizi ulteriori di cui all'allegato F della legge regionale.

Al riguardo, fermo restando che si tratta di un'indicazione fornita in linea di massima, si ritiene che sia ravvisabile l'esercizio dell'attività in parola "per professione abituale" nell'ipotesi in cui le unità abitative locate (o comunque a disposizione per la locazione) siano di numero superiore a 2, dal momento che la concessione degli immobili con la relativa fornitura dei servizi non potrebbe più essere considerata alla stregua di un'attività commerciale occasionale.

In quest'ultima ipotesi, pertanto, l'attività diverrebbe produttiva di redditi d'impresa di cui all'articolo 55 del TUIR e, parallelamente, farebbe assumere in capo al contribuente la soggettività passiva ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 4 del DPR 633/72.

IL CAPO UFFICIO FISCALITA' GENERALE

Biagio Rinaldi

Novo
CRONO
a BIVALVA