

Firenze,

Spett.le ANBBA
C.A. Signor Massimo Soldi
n.q. Delegato Provinciale di Firenze

OGGETTO: Locazione turistica senza offerta di servizi e affittacamere non professionale- Riscontro Vostri quesiti del 18 luglio 2016.

Facendo seguito alla nota in oggetto con la quale avete sottoposto all'attenzione dello scrivente ufficio una serie di quesiti in merito alle modalità di svolgimento delle attività di locazione turistica e di affittacamere non professionale occorre osservare, sulla base delle disposizioni normative attualmente in vigore, quanto segue.

Preliminarmente si rileva che, dalla lettura dei quesiti, emerge che gran parte dei medesimi tendono prevalentemente a conoscere il regime tributario da riconoscere alle attività di locazione turistica e di affittacamere non professionale ed, in particolare, a capire se esiste, con riferimento alle attività in esame, una linea di demarcazione netta tra l'esercizio delle stesse svolto in maniera occasionale e quello svolto in maniera imprenditoriale. E' evidente che non è possibile in questa sede fornire una risposta univoca e vincolante, in quanto la valutazione dell'occasionalità o della professionalità di una determinata attività non può essere ristretta a priori in rigidi confini derivando, piuttosto, dalla valutazione di più elementi e circostanze che, nel loro insieme, concorrono a fornire il quadro di un'attività esercitata in maniera professionale o meno.

La corretta qualificazione dei redditi conseguiti nell'ambito delle attività in esame (redditi fondiari o altra tipologia di reddito) richiede una valutazione di elementi e circostanze di fatto e, quindi, appare chiaro come non sia possibile fornire una risposta preventiva, puntuale e vincolante per l'Amministrazione a buona parte dei quesiti sottoposti dall'ANBBA.

Tuttavia è possibile, effettuare le seguenti considerazioni:

la disciplina dettata dal codice del turismo (tra l'altro in larga parte abrogato con sentenza della Corte Costituzionale n° 80 del 25 aprile 2012), dalle leggi regionali e dai regolamenti comunali in relazione alle attività di locazione turistica e di affittacamere produce effetti solo sul piano amministrativo, avendo l'unico scopo di regolamentare i rapporti tra i locatori e le locali autorità

amministrative in ordine al rilascio di autorizzazioni e alle modalità igienico sanitarie di gestione delle attività. Non va fatta confusione, quindi, fra l'ambito civilistico e amministrativo da un lato e il profilo fiscale dall'altro. Le indicazioni e le qualifiche contenute nei documenti normativi sopra citati non producono effetti al fine dell'identificazione del regime impositivo applicabile all'attività esercitata.

Quindi, al fine di appurare se l'attività di affittacamere o di locazione turistica in concreto posta in essere da un contribuente sia da inquadrare in un'attività di mera locazione immobiliare, in un'attività commerciale occasionale oppure in un'attività imprenditoriale non possiamo fare altro che ricorrere ai principi di carattere generale che regolano il nostro ordinamento tributario così come interpretati dalla prassi e dalla giurisprudenza prevalenti.

La stessa normativa tributaria quando parla di attività occasionale e attività imprenditoriale non detta mai dei criteri quantitativi che possano essere utilizzati per fissare una distinzione netta a priori tra attività commerciali occasionali e attività imprenditoriali (non esistendo una quantificazione dei concetti di abitudine e di occasionalità), utilizzando esclusivamente definizioni qualitative. Si tratta, piuttosto, di una valutazione da fare caso per caso alla luce di più elementi che, valutati complessivamente, nel loro insieme, daranno il quadro di un'attività svolta occasionalmente oppure imprenditorialmente. A tal proposito, la stessa Agenzia delle Entrate ha più volte ribadito che la qualifica di imprenditore può determinarsi anche dall'effettuazione di un solo affare, in considerazione della sua rilevanza economica e del numero elevato di operazioni che il suo svolgimento può comportare.

In base all'articolo 55 del TUIR devono considerarsi redditi d'impresa: a) quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali ex articolo 2195 del codice civile anche se non organizzate in forma di impresa; b) quelli derivanti dall'esercizio di attività solo se organizzate in forma di impresa diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

Le fattispecie oggetto della presente sicuramente non rientrano nell'ipotesi sub a) ma potrebbero rientrare nelle ipotesi di cui al punto b).

Il servizio di alloggio non rientra, infatti, fra le attività di cui all'articolo 2195 codice civile e presuppone, quindi, per la configurazione del reddito d'impresa, la sussistenza dell'organizzazione in forma imprenditoriale.

Tuttavia, quando accanto alla prestazione di alloggio, vengono erogati servizi accessori non direttamente inerenti al godimento della res locata (come la climatizzazione o la somministrazione di acqua, luce e gas) ma di carattere personale (come le pulizie o il cambio della biancheria), l'attività di fatto svolta assume i connotati di un'attività commerciale che potrà qualificarsi come occasionale o come imprenditoriale a seconda che venga esercitata senza

un'organizzazione e in forma non abituale oppure che, di contro, venga esercitata per professione abituale, ancorchè non esclusiva avvalendosi di un'adeguata struttura organizzativa.

Sarà, quindi, cura del contribuente valutare, innanzitutto, se le obbligazioni in concreto assunte concretizzano o meno una mera locazione immobiliare.

A tal proposito si rammenta l'art. 1571 del codice civile che dispone "la locazione è il contratto con il quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo verso un determinato corrispettivo". Quanto agli obblighi del locatore l'art. 1575 del codice civile 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 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.

Come già detto l'identificazione del regime impositivo applicabile al caso concreto può avvenire solo sulla base della valutazione congiunta di tutti gli elementi fattuali che, nel loro insieme, nella loro organicità e sistematicità sono in grado di definire i contorni di una delle seguenti categorie reddituali previste dall'articolo 6 del T.U.I.R.:

- a) Un'attività di locazione immobiliare tout court, esercitata senza organizzazione di mezzi e di persone e in maniera occasionale: in tal caso siamo di fronte alla tipologia di redditi fondiari ex art. 36 del TUIR;
- b) Un'attività ricettiva con la fornitura di servizi aggiuntivi (che non siano meramente accessori al godimento della res locata) esercitata senza una specifica organizzazione di mezzi e in forma non abituale: in tal caso i redditi prodotti assumono la natura di redditi diversi (art. 67 del TUIR) e, quindi, devono essere dichiarati e tassati secondo le regole applicabili a tale tipologia di redditi;
- c) Un'attività ricettiva con l'erogazione di servizi aggiuntivi esercitata per professione abituale, ancorchè non esclusiva e avvalendosi di una struttura organizzativa: in tal caso i redditi prodotti si configurano come redditi d'impresa (disciplinati dagli articoli 55 e seguenti del TUIR).

Al fine della valutazione delle modalità di effettivo svolgimento dell'attività per il corretto inquadramento tributario dei redditi prodotti, sicuramente merita di essere segnalata la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 1916 del 31 dicembre 1986 richiamata anche dalla

successiva circolare 13 del 16 giugno 1987. Con i citati documenti l'Amministrazione ha precisato che "l'affitto di camere ammobiliate con 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 di impresa configura attività commerciale con produzione di reddito d'impresa se tale attività viene esercitata per professione abituale ancorchè non esclusiva. Il requisito della professionalità abituale, il quale implica il compimento, sebbene discontinuo, di una serie ripetuta di atti per la produzione o lo scambio di beni e servizi, assume decisiva rilevanza ai fini fiscali in quanto costituisce l'elemento distintivo tra i redditi derivanti da attività commerciali la cui determinazione viene effettuata in base ai principi propri del reddito d'impresa e quelli derivanti da attività occasionali".

Giova, in tale sede, rammentare anche l'orientamento prevalente della giurisprudenza, recentemente espresso dalla Cassazione con ordinanza n° 6.501 del 2014: "si deve affermare il principio che, nell'ipotesi di concessione in godimento di un immobile arredato accompagnata dalla prestazione di servizi non direttamente inerenti al godimento della res locata (come la climatizzazione o la somministrazione di acqua, luce e gas) ma di carattere personale (come le pulizie o il cambio della biancheria), il rapporto, specialmente se si inserisca in un'attività avente ad oggetto la cessione di una pluralità di immobili, non è qualificabile come locazione immobiliare".

Sicuramente sul piano concreto la durata effettiva della locazione del bene, il turn-over degli ospiti, l'entità della clientela, il numero di immobili concessi in locazione, l'impiego di uno o più collaboratori, l'importo degli introiti conseguiti, saranno tutti elementi oggetto di valutazione nel caso specifico.

Peraltro, anche l'impiego di intermediari web per la promozione dell'attività, quali i siti internet www.booking.com e www.airbnb.com, così come i contatti ricevuti e le prenotazioni, anche se non andate a buon fine, potrebbero essere considerati, di fatto, indicatori della volontà di porre in essere un'attività in modo stabile e continuativo e deporre, quindi, per la configurabilità di un'organizzazione tipica dell'attività imprenditoriale.

Tutto ciò premesso, la definitiva valutazione nel merito dovrà necessariamente essere effettuata dal singolo contribuente trattandosi di analisi di elementi e circostanze di fatto. Sarà cura del contribuente valutare se le modalità con le quali in concreto viene svolta l'attività in argomento concretizzino una mera locazione immobiliare ovvero siano produttive di redditi di tipologia diversa da quella fondiaria.

Rimane integro il potere di accertamento dei competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate di analizzare le concrete modalità di svolgimento dell'attività al fine di

verificare il corretto inquadramento, sussistendone i presupposti, nell'ambito di una delle categorie reddituali sopra richiamate.

D'altra parte, quanto ai punti sotto riportati è possibile fornire le seguenti indicazioni:

Quesito n° 6. Si possono stipulare contratti di locazione turistica anche per porzioni di immobili? Ci si può avvalere della cedolare secca anche per contratti brevi della durata di 2/3 giorni? E' possibile stipulare contratti di locazione turistica anche per porzioni di immobili; rimane il fatto che, come già ribadito più volte nel presente testo, sarà cura del contribuente valutare le concrete modalità di svolgimento dell'attività ai fini della corretta qualificazione reddituale. Il regime impositivo della cedolare secca può trovare applicazione anche nel caso delle locazioni turistiche e anche nell'ipotesi di contratti di breve durata, considerato che né la norma né la relativa prassi hanno identificato fra i requisiti per accedere a tale regime impositivo un vincolo in qualche modo collegato alla durata del contratto (cfr circolare n° 26 del 2011). Ovviamente sarà possibile accedere al regime della cedolare secca sempre che siano rispettate le altre condizioni previste per l'applicabilità di tale regime. E' evidente, quindi, che laddove la fattispecie concreta configuri l'ipotesi di un'attività svolta sotto forma imprenditoriale, non sarà possibile accedere al regime della cedolare secca, venendo meno uno dei requisiti soggettivi di accesso al regime.

Resta confermato che i contratti di durata inferiore a 30 giorni non sono soggetti a registrazione in termine fisso.

Quesito n° 7. Se il portale trattiene una percentuale come intermediazione e trasferisce con bonifico solo il netto, nel contratto di locazione va indicato questo (che poi è cifra che viene bonificata) oppure il lordo? Non bisogna fare confusione fra l'obbligazione che sorge a carico del locatario per effetto del contratto di locazione turistica e l'obbligazione che sorge a carico del locatore nei confronti dell'agenzia di intermediazione per effetto del contratto di intermediazione. Tali obbligazioni, solo occasionalmente, vanno a confondersi tra di loro nel momento del regolamento del prezzo semplicemente perché il locatario si trova a saldare il proprio debito non nelle mani del locatore ma nelle mani dell'agenzia di intermediazione che, a sua volta, dovendo ricevere dal locatore il prezzo dell'intermediazione trova più semplice incassare il proprio credito girando al locatore solo la differenza tra le rispettive partite creditorie e debitorie.

L'oggetto del contratto fra locatore e locatario attiene esclusivamente al contratto di locazione turistica e, quindi, anche il corrispettivo indicato nel medesimo non può che fare riferimento esclusivamente all'oggetto del contratto dovendo quindi concludere per l'indicazione in quest'ultimo del lordo a titolo di corrispettivo.

Quesito n° 8. Deve sempre essere emessa una ricevuta (con marca da bollo se si superano i 77,47 euro) oppure se il portale o il locatario pagano con metodi tracciabili, non è necessario? Anche in questo caso la risposta dipende dal tipo di attività di fatto esercitata e dal regime fiscale di fatto applicabile. Infatti, laddove l'attività di fatto esercitata si configuri come attività d'impresa con conseguente obbligo di apertura della partita iva l'obbligo di emettere ricevuta fiscale discende dalla natura imprenditoriale dell'attività. Di contro, laddove i redditi siano prodotti al di fuori dell'organizzazione d'impresa (redditi di natura fondiaria oppure di natura occasionale), non vi è obbligo di emissione della ricevuta fiscale. Tuttavia, il contribuente si troverà, probabilmente, a dover emettere una ricevuta nei confronti del debitore che non ha valore fiscale: non verrà emessa per adempiere un obbligo fiscale. Il contribuente, infatti, dovrà emettere una quietanza di pagamento ("ricevuta") nel caso in cui la richieda il debitore. L'art. 1.199 del codice civile, stabilisce, che "il creditore che riceve il pagamento deve, a richiesta e a spese del debitore, rilasciare quietanza". Infatti, il bonifico, di per sé, non attesta l'avvenuto ricevimento da parte del creditore dell'importo indicato potendo, per esempio, essere il bonifico stesso revocato entro la giornata della sua richiesta o essere stato accreditato a soggetto erroneo. La richiesta di una quietanza che attesti pienamente l'avvenuto pagamento del debito è, quindi, onere del conduttore che dovrà sostenere anche il costo della relativa marca da bollo.

In tal caso, quindi, il rilascio della quietanza relativa al pagamento dei canoni di locazione attiene al profilo civilistico della prova dell'avvenuta estinzione del debito e riguarda il debitore che ha interesse a dimostrare di aver assolto la sua obbligazione.

Il locatore, quindi, a prescindere dalle modalità di pagamento adottate dal locatario (tracciabili o meno) è tenuto a rilasciare una quietanza di pagamento su richiesta del conduttore e a sue spese. La Cassazione con sentenza 4199/1979 a tal proposito ha precisato che "il rifiuto del locatore di rilasciare al conduttore la quietanza del pagamento dei canoni costituisce violazione di un preciso obbligo sancito dal codice civile che può giustificare l'eccezione di inadempimento del locatore e la conseguente sospensione del pagamento del canone salvo che la pretesa del debitore appaia contraria a buona fede".

Si ribadisce, tuttavia, onde evitare equivoci, che si tratta, in tal caso di un obbligo di natura civilistica, non di un adempimento fiscale.

Ovviamente, nel caso in cui l'attività di fatto svolta non sia esercitata sotto forma d'impresa e, quindi, senza partita iva, la ricevuta emessa, se di importo superiore ad € 77,47, scontrerà l'imposta di bollo nella misura di € 2,00 per il principio dell'alternatività IVA/registro. Tra l'altro, tale imposta di bollo per le quietanze rilasciate al locatario a fronte della periodica corresponsione del canone, è dovuta anche nel caso in cui il locatore opti per il regime della cedolare secca in quanto tali quietanze costituiscono dichiarazioni di scienza distinte dall'accordo contrattuale e, pertanto, sono autonomamente soggette all'imposta, non potendo estendersi alle medesime la norma agevolativa dettata dall'articolo 3 del D.lgs

23/2011 essendo quest'ultima di carattere speciale (quindi non suscettibile di interpretazione estensiva).

Quesito n° 13. I costi sono detraibili? La risposta a questa domanda discende in maniera automatica dalla tipologia di reddito che di volta in volta si configurerà sulla base delle indicazioni sopra fornite. Infatti, laddove si configuri l'ipotesi di redditi di natura fondiaria, la natura stessa del reddito impedisce la deduzione analitica dei costi sostenuti per la produzione dello stesso (i redditi di natura fondiaria si determinano in maniera forfettaria). Quando l'attività nel caso specifico posta in essere assume i contorni di un'attività economica esercitata occasionalmente da dichiarare nella tipologia dei redditi diversi il contribuente può dedurre esclusivamente i costi strettamente inerenti la produzione del reddito. Infine, nel caso in cui l'attività di fatto esercitata dal contribuente si configuri per organizzazione di mezzi e continuità come un'attività d'impresa, allora il contribuente sarà legittimato a dedurre in maniera analitica i costi sostenuti secondo le regole vigenti in materia di reddito d'impresa (art 55 e seguenti del TUIR).

La presente risposta non riveste i caratteri dell'interpello ordinario di cui all'art. 11 della L. 212/2000. Essendo pertanto resa a titolo di assistenza al contribuente, è priva di effetti vincolanti per l'Amministrazione

Cordiali saluti.

IL CAPO UFFICIO

Paola Amodio

Firmato digitalmente

Firma su delega del Direttore regionale Carlo Palumbo
Disposizione organizzativa n. 68 del 30.09.2016

Un originale del documento è archiviato presso l' Ufficio emittente