



## Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

**N. 204**

28.06.2016

### Locazioni turistiche: la disciplina fiscale

Le unità abitative ammobiliate ad uso turistico

**Categoria:** Contratti

**Sottocategoria:** Locazione

Il trattamento fiscale dell'attività di locazione di case, stanze e appartamenti per vacanze è un tema di particolare interesse soprattutto in tale periodo; contribuenti privati che hanno la disponibilità di immobili da destinare a locazione si rivolgono al proprio professionista di riferimento in ambito fiscale per conoscere quale sia il trattamento fiscale dei redditi derivanti dalla locazione turistica d'immobili adibiti a case e appartamenti per vacanze;

In questo elaborato andremo quindi ad analizzare qual è il trattamento fiscale dei redditi derivanti dall'attività di locazione turistica ponendo l'accento alla situazione in cui l'attività di locazione, al verificarsi di determinati presupposti, configura un'attività commerciale i cui proventi possono essere qualificati come redditi diversi o redditi d'impresa.

#### Premessa

Secondo il Codice del turismo possono essere annoverati tra le attività di locazione turistica:

- gli esercizi di affittacamere, che l'art.12, comma 2, definisce come *strutture ricettive composte da camere ubicate in più appartamenti ammobiliati nello stesso stabile, nei quali sono forniti alloggi ed eventualmente servizi complementari;*
- *i bed and breakfast, di cui all'art.12 dello stesso codice, comma 3, vanno definiti come "strutture ricettive a conduzione ed organizzazione familiare, gestite da privati in forma non imprenditoriale, che forniscono*

## La disciplina fiscale delle locazioni turistiche

*alloggio e prima colazione utilizzando parti della stessa unità immobiliare purché funzionalmente collegate e con spazi familiari condivisi”;*

- *le unità abitative ammobiliate ad uso turistico, articolo 12, comma 5 definite come “strutture case o 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 senza la prestazione di alcun servizio di tipo alberghiero”.*

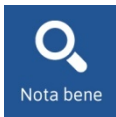
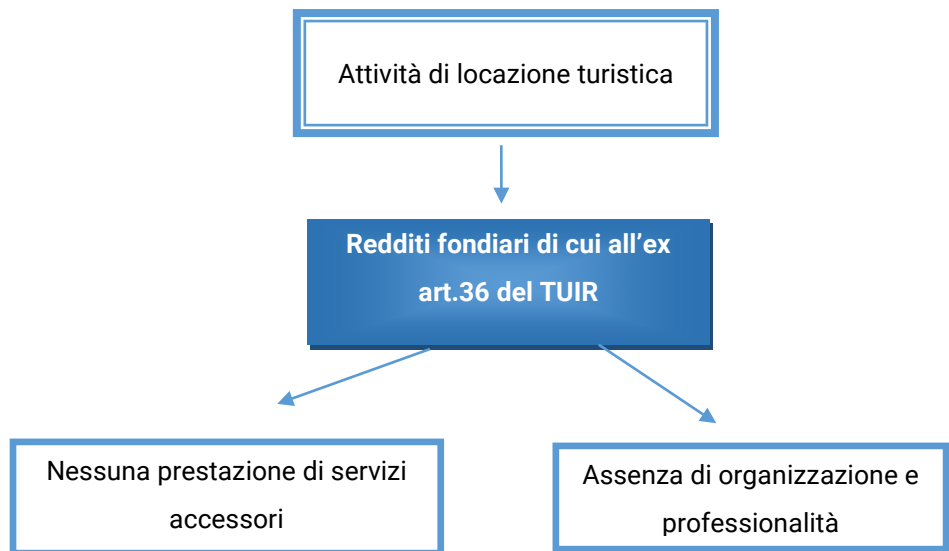
Tuttavia, la Corte Costituzionale, con la sentenza del 25 aprile 2012 n°80, ha dichiarato costituzionalmente illegittime numerosi articolo del Codice del turismo rinviando alle regioni la regolamentazione del settore turistico alberghiero ed extraalberghiero.

Tale regolamentazione fa però riferimento ai rapporti tra coloro che destinano a locazione turistica il proprio immobile e le autorità amministrative ai fini del rilascio delle autorizzazioni e la gestione delle attività, non competendo in materia d'imposizione fiscale; è bene dunque fare riferimento alle disposizioni fiscali generali che permettono di classificare il reddito da locazione come fondiario, reddito diverso o d'impresa. Possiamo quindi affermare che la fattispecie di locazioni turistica non trova una propria e dedicata disciplina in ambito fiscale.

La prestazioni di servizi accessori quali la consegna e la sostituzione della biancheria, nonché il riassetto dei locali dati in uso rappresentano elemento distintivo ai fini della qualificazione dei redditi derivanti dall'attività di locazione; l'assenza di tali servizi aggiuntivi permette di classificare tali proventi come redditi fondiari di cui all'ex.art.36 del TUIR.

Tuttavia affinché si perfezioni il configurarsi di redditi di natura fondiaria è necessario che l'attività di locazione sia svolta senza organizzazione e professionalità, elementi che possono far emergere l'esistenza di un'attività d'impresa, seppur di mera gestione immobiliare e non di prestazione di servizi alberghieri<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Vedi Studio Fondazione Nazionale dei Commercialisti “La fiscalità delle locazioni turistiche”



La prestazione di servizi accessori quali la consegna o il rinnovo della biancheria, il riassetto dei locali dati in uso configurano un'attività commerciale i cui proventi possono essere qualificati come:

- ✓ redditi diversi di cui all'art.67 del TUIR; qualora l'attività sia svolta in maniera occasionale;
- ✓ redditi d'impresa (art.55 del TUIR), se l'attività è svolta con organizzazione di capitale e lavoro di tipo imprenditoriale.

A sostegno di quanto appena descritto è utile richiamare la C.M. del 31 dicembre 1986 n°9/1916 nella quale il Ministero dell'Economia precisa che: *la fornitura anche abituale, di appartamenti ammobiliati e camere mobiliate verso un determinato corrispettivo, non accompagnata da servizi accessori, non è idonea a integrare gli estremi necessari per la configurabilità di un'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, a nulla influendo l'eventuale possesso da parte del primo dell'autorizzazione amministrativa prescritta in materia dell'art. 108 del Testo Unico della Legge di Pubblica Sicurezza.*

Il concetto di redditi d'impresa di cui all'art.55 del TUIR, assume che *sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio d'impresе commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 C.c., e delle attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art.2195 del Codice civile.*

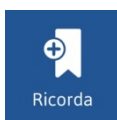
*Non esistono elementi quantitativi e qualitativi cu i parametrare la sussistenza della professione abituale, ma è necessario valutare tale caratteristica sulla base di indagine di fatto da valutare caso per caso sulla base della sistematicità e della ripetitività degli atti nel tempo<sup>2</sup>.*

Il raggiungimento di un determinato ammontare di reddito o di compensi non può essere assunto come elemento cardine al fine di verificare il requisito della professionalità, in assenza di uno specifico parametro di legge eccessivamente arbitrario.

L'agenzia delle Entrate nel documento citato in nota precisa che si possa tener conto delle unità abitative concesse in locazione con la fornitura di servizi accessori sopra richiamati quali ad esempio:

- ✓ la consegna o il cambio della biancheria;
- ✓ il riassetto dei locali dati in uso.

Secondo un'indicazione fornita in linea di massima nello stesso parere dell'Amministrazione Finanziaria, si perfeziona il concetto di professione abituale laddove le unità abitative locate o comunque a disposizione o per la locazione siano superiori a 2 e sia accompagnata dalla prestazione di servizi accessori; in questo caso quindi l'attività sarebbe produttiva di redditi d'impresa e sorgerebbe in capo al contribuente la soggettività passiva ai fini IVA.



Andando a riepilogare quanto detto finora, i canoni ricevuti in forza del contratto di locazione posto in essere possono rappresentare in via alternativa:

- ✓ reddito dei fabbricati, se la locazione viene svolta senza la fornitura di servizi accessori nei limiti massimi di due appartamenti per vacanze;

<sup>2</sup> Parere Agenzia delle Entrate prot. n° 907-664/2008

- ✓ reddito diverso, qualora la locazione rivesta carattere commerciale e non sia svolta in maniera abituale, considerando il limite dei due appartamenti concessi in locazione o comunque a disposizione del locatore;
- ✓ reddito d'impresa, la locazione è accompagnata da servizi accessori, ed è svolta con organizzazione di capitale e lavoro tipico dell'attività imprenditoriale.

Riportiamo in tabella la classificazione reddituale dei canoni da locazione turistica

Tipologia di reddito	Requisiti soggettivi	Adempimenti dichiarativi richiesti
Reddito fondiari art.36 del TUIR	Max 2 app.ti, nessuna fornitura di servizi aggiuntivi alberghieri	Unico PF 2016 (o 730/2016), quadro RN, redditi dei fabbricati e altri dati.
Reddito diverso art.67 comma 1, lett.i) del TUIR	Max 2 app.ti, fornitura di servizi aggiuntivi alberghieri	Unico PF (o 730/2016) quadro RL-rigo 14 "corrispettivi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente"
Reddito d'impresa, art.55 TUIR	App.ti superiori a 2 con fornitura di servizi aggiuntivi alberghieri; requisiti di professionalità e organizzazione.	Obbligo apertura partita IVA, soggettività passiva ai fini IVA (art.4 D.P.R .633/1972).

### Locazioni turistiche e cedolare secca

Per le abitazioni concesse in locazione turistica è possibile scegliere il regime di tassazione definito "cedolare secca" sugli affitti (art. 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23) che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva:

- ✓ dell'IRPEF;
- ✓ delle addizionali regionale e comunale;
- ✓ delle imposte di registro e di bollo relative al contratto di locazione.

L'opzione per la cedolare secca può essere esercitata anche per le unità immobiliari abitative locate nei confronti delle cooperative edilizie per la locazione o enti senza scopo di lucro, purché sublocate a studenti universitari e date a disposizione dei comuni con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione.

**L'applicazione della cedolare secca comporta che i canoni tassati con l'imposta sostitutiva sono esclusi dal reddito complessivo e, di conseguenza, non rilevano ai fini della progressività delle aliquote IRPEF.**

L'opzione per tale regime spetta esclusivamente al locatore titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile, per contratti di locazione aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze locati per finalità abitative. Il locatore, per beneficiare del regime della cedolare secca, deve comunicare preventivamente al conduttore, tramite lettera raccomandata, la scelta per il regime alternativo di tassazione e la conseguente rinuncia, per il corrispondente periodo di durata dell'opzione, ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo.

**Possono le disposizioni sopra citate trovare applicazione anche con riferimento agli immobili destinati a locazioni turistiche?**

La risposta è affermativa, fermo restando però che tale tipologia di locazioni devono presentare peculiarità tali da produrre redditi fondiari e non redditi da attività commerciali.

**Cedolare secca e intermediazione immobiliare** – Si può ricorrere al regime sostitutivo della cedolare secca anche qualora l'immobile viene affittato grazie all'intervento di un'agenzia immobiliare; in questo caso il sottosegretario di Stato all'Economia e alle Finanze Zanetti nel corso di un'interrogazione parlamentare ha precisato che l'intervento di un'agenzia immobiliare come mero intermediario non rappresenta elemento ostativo al ricorso al regime della cedolare secca; il citato regime quindi:

- ✓ è configurabile in presenza di un mandato con rappresentanza all'agenzia immobiliare, in questo caso il contratto di locazione viene concluso in nome e per conto del proprietario dell'immobile, che quindi si assume diritti e obblighi nei confronti del locatario; in tal caso quindi il regime sostitutivo determina l'effetto sostitutivo Irpef per i redditi fondiari e delle imposte di registro e di bollo dovute sul contratto di locazione;
- ✓ in presenza di mandato senza rappresentanza, si può ricorrere a tale regime sostitutivo, ma lo stesso non produce effetti sostitutivi né per l'imposta di registro eventualmente dovuta per la registrazione del

contratto (se di durata superiore a 30gg per ogni locatario), né per l'imposta di bollo. In questo caso è necessario che *l'immobile ad uso abitativo sia locato dall'Agenzia immobiliare per finalità abitative a soggetti che non esercitano attività d'impresa, arti o professioni: Detti presupposti devono essere espressamente previsti nel contratto di mandato stipulato tra proprietario ed agenzia, quale vincolo per l'agenzia mandataria.*

Cedolare secca e locazioni turistiche		Si/No
Reddito fondiari art.36 del TUIR	Locazione diretta	Si
	Intervento agenzia immobiliare, mandato con rappresentanza.	Si
	Intervento agenzia immobiliare, mandato senza rappresentanza.	Si, ma non produce effetti sostitutivi né per l'imposta di registro eventualmente dovuta per la registrazione del contratto (se di durata superiore a 30gg per ogni locatario.
	Il locatario stipula un contratto di locazione direttamente con l'Agenzia immobiliare.	No, in questo caso il locatario è un soggetto che esercita un'attività di impresa.
Reddito diverso art.67 comma 1, lett.i) del TUIR		No
Reddito d'impresa, art.55 TUIR		No

Il regime della cedolare secca non trova applicazione invece nel caso in cui il proprietario dell'immobile stipuli un contratto di locazione direttamente con l'Agenzia immobiliare, in quanto in questo caso il locatario è un soggetto che esercita un'attività d'impresa come previsto dall'art.3, comma 1 e 6 del D.Lgs. n°23/2011.

**- Riproduzione riservata -**