

**IMPOSTE SUL REDDITO*****Inquadramento delle locazioni brevi sotto il profilo reddituale***

di Luca Caramaschi

Con riferimento alle locazioni turistiche (o locazioni "brevi"), il legislatore fiscale non ha dettato regole specifiche che consentano di inquadrare ai fini reddituali le diverse fattispecie che si riscontrano in tale comparto. È solo, quindi, attraverso l'analisi delle caratteristiche dell'attività svolta in concreto che risulta possibile individuare correttamente i modelli impositivi applicabili alle diverse fattispecie di locazioni turistiche. In particolare, l'analisi deve mirare alla verifica delle caratteristiche della richiamata tipologia di locazione e ciò al fine di verificare se l'attività svolta configura:

- mera locazione di beni immobili, con conseguente produzione di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 36 del TUIR;
- attività commerciale svolta in maniera abituale e professionale e in quanto tale produttiva di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;
- attività commerciale di tipo occasionale e, quindi, produttiva di reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, primo comma, lettera i), del TUIR.

Iniziamo con l'esaminare la prima ipotesi e cioè quella nella quale la locazione turistica si configura come attività di mera locazione immobiliare. Nel tentativo di fornire un criterio per il discriminio tra attività di mera locazione e attività avente natura commerciale, l'Amministrazione finanziaria con la R.M. 9/1916 del 31.12.1986 ha fatto riferimento alla presenza o meno di "servizi accessori" alla locazione immobiliare quali, per esempio, la consegna o il rinnovo della biancheria, o anche il riassetto dei locali dati in uso. Riporta il citato documento di prassi che *"si ritiene 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 ad integrare gli estremi necessari per la configurabilità di una attività imprenditoriale. In effetti in quest'ultima ipotesi 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"*. L'assenza pertanto di fornitura di servizi accessori fa assumere alla locazione turistica la natura di mera locazione con conseguente assoggettamento dei canoni di locazione alla disciplina dall'articolo 37 del TUIR prevista per i redditi dei fabbricati (o fondiari).

Detto questo, va ulteriormente precisato che, affinché ai fini Irpef si configurino redditi da fabbricati e non redditi d'impresa, è comunque necessario che la locazione turistica sia

condotta senza organizzazione e professionalità.

Con riferimento alle modalità di determinazione di tali redditi da fabbricati, si osserva che gli stessi, in alternativa alle ordinarie modalità di tassazione, possono godere del regime sostitutivo di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 23/2011, meglio noto come "cedolare secca". Tale regime, infatti, può senz'altro trovare applicazione anche nei confronti delle locazioni turistiche, ovviamente fermo restando che dette locazioni presentino le caratteristiche necessarie a produrre redditi fondiari e non redditi da attività commerciali, nonché verificando la sussistenza degli altri requisiti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione di detto regime sostitutivo.

Una conferma in tal senso è giunta dall'Agenzia delle entrate che con la circolare n.26/E del 01.06.2011 ha previsto la possibilità di applicare il regime sostitutivo anche in presenza di intermediazione immobiliare, pur con differenti modalità a seconda che il rapporto di intermediazione sia un mandato con o senza rappresentanza:

- nel caso di **mandato con rappresentanza**, l'opzione per la cedolare secca va effettuata dal titolare dell'immobile, in quanto il contratto di locazione è concluso in nome e per conto del titolare medesimo, il quale assume direttamente obblighi e diritti nei confronti del conduttore;
- nel caso di **mandato senza rappresentanza**, è invece necessario, come precisato in occasione della risposta n. 5-02262 del 12.3.2014 ad una interrogazione parlamentare, *"che l'immobile ad uso abitativo sia locato dall'agenzia immobiliare per finalità abitative a soggetti che non esercitano attività d'impresa, o arti e professioni. Detti presupposti devono essere espressamente previsti nel contratto di mandato stipulato tra proprietario ed agenzia, quale vincolo per l'agenzia mandataria"*. La cedolare secca non avrà effetto sostitutivo nei confronti dell'imposta di registro, dal momento che, nel caso di contratto di locazione stipulato dall'**agenzia immobiliare** in nome proprio, il proprietario dell'immobile non assume la qualifica di parte negoziale (l'opzione per la cedolare secca, inoltre, dovrà essere effettuata dal proprietario dell'immobile in sede di dichiarazione dei redditi).

Viene invece **negata** la possibilità di applicare la cedolare secca nel caso in cui il proprietario dell'immobile stipuli un contratto di locazione con l'agenzia immobiliare così che questa regoli i rapporti con i successivi acquirenti del servizio con contratti di **sublocazione**: in tale ipotesi risultano infatti **carenti** i presupposti soggettivi necessari all'applicazione del regime sostitutivo, posto che il locatario dell'immobile sarebbe un soggetto esercente attività d'impresa.

Come, infine, precisato dall'Agenzia delle entrate con la **risoluzione n.18/E del 28.01.2008**, il fatto che la locazione turistica produca reddito fondiario, fa sì che il proprietario dell'immobile acquisisca anche il diritto di usufruire della detrazione Irpef per interventi di ristrutturazione edilizia di cui alla legge n. 449/1997 (tale agevolazione non competerebbe qualora la **locazione turistica** integri i requisiti per essere considerata un'attività commerciale).

Passiamo ora ad analizzare l'ipotesi nella quale la locazione turistica integra un'attività avente **natura commerciale**.

Si è detto in precedenza che la fornitura di **servizi accessori** (quali, ad esempio, la consegna e il cambio della biancheria e il riassetto del locale) unitamente alla mera locazione, costituisce, secondo la prassi ufficiale (RM 9/1916 del 1986), l'elemento discriminante al fine di qualificare i relativi proventi non più come **redditi dei fabbricati** ma come redditi derivanti da attività commerciale. In tale ambito occorre, peraltro, distinguere tra attività commerciale svolta in modo occasionale e in quanto tale produttiva di **redditi diversi**, piuttosto che di attività svolta in modo abituale ed **organizzata** in forma di attività imprenditoriale e come tale produttiva di reddito d'impresa. Le prestazioni di servizi alberghiere, infatti, non rientrando fra le **attività economiche** elencate dall'articolo 2195 cod. civ., necessitano della verifica - ai sensi dell'articolo 55 del TUIR – della sussistenza di un'organizzazione di capitale e lavoro di tipo imprenditoriale affinché possano configurarsi come attività d'impresa.

Un aiuto in tal senso lo possiamo ricavare dalla già citata RM n.9/1916 del 1986, la quale, con riferimento al requisito dell'**abitualità**, evidenzia che *"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 di servizi - assume decisiva rilevanza agli effetti 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 di cui agli artt. 51 e seguenti del D.P.R. n. 597/1973 e quelli derivanti da attività occasionali regolati dall'art. 77 dello stesso decreto"*. Pertanto:

- in caso di attività commerciale svolta in modo occasionale, i proventi derivanti dalla **locazione turistica** (integrata con la prestazione di servizi accessori) costituiscono **redditi diversi** che vanno determinati come differenza fra l'ammontare dei corrispettivi delle prestazioni di alloggio percepiti e le spese inerenti la loro produzione;
- nel caso di attività commerciale di **locazione turistica** svolta con abitualità ed organizzata in forma d'impresa, i proventi derivanti dalla locazione turistica integrano un reddito d'impresa.

Con riferimento alla natura degli immobili oggetto di **locazioni turistiche** si osserva, infine, che gli stessi risultano per lo più accatastati come "abitativi" (e cioè nelle categorie catastali che vanno da A/1 a A/11, escluso A/10). Tali beni se posseduti da imprese sono generalmente considerati come **immobili "patrimonio"**, con conseguente applicazione delle regole contemplate dall'articolo 90 del TUIR e cioè l'indeducibilità delle spese di gestione e di funzionamento degli stessi. Al contrario tali beni, laddove formino oggetto di locazioni turistiche organizzate in forma d'impresa, seppur abitativi per natura, finiscono per divenire **strumentali per destinazione** con la conseguenza che gli stessi – come ribadito dall'Agenzia delle entrate nella **risoluzione n. 55/E del 26.02.2002** - concorrono a formare il reddito d'impresa in base ai costi e ricavi.