

Risposta n. 278

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - attività di locazione breve di cui all'articolo 4 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e regime dei redditi fondiari di cui agli articoli 36 e 37 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante intende concedere in locazione alcuni immobili di civile abitazione dei quali è proprietario posti in differenti Regioni d'Italia mediante ricorso a soggetti che gestiscono portali telematici specializzati (quali AirBnb, Booking e altri).

In particolare, l'Istante intende concedere in locazione:

- tre immobili ubicati in Lombardia, per i quali intende osservare quanto stabilito dall'articolo 26 del Regolamento regionale 1° ottobre 2015, n. 27, e, nello specifico, effettuando periodi di interruzione dell'attività superiori a 90 giorni nel corso dell'anno, al fine di rispettare i requisiti previsti dalla normativa regionale per integrare l'affitto di case vacanze in forma non imprenditoriale;

- un immobile ubicato in Liguria, nel rispetto dell'articolo 27 della Legge regionale 12 novembre 2014, n. 32, secondo cui l'affitto di un appartamento ammobiliato ad uso turistico, anche per periodi inferiori a 30 giorni, integra la

fattispecie di locazione non imprenditoriale;

- un immobile ubicato nel Lazio, nel rispetto dell'articolo 7 del Regolamento regionale 16 giugno 2017, n. 14, il quale ha modificato il Regolamento 7 agosto 2015, n. 8, rispettando così i requisiti per lo svolgimento dell'attività di locazione breve in forma non imprenditoriale;

- due immobili ubicati in Sardegna, nel rispetto dell'articolo 7 della legge regionale 12 agosto 1998, n. 27, così rispettando i requisiti per lo svolgimento dell'attività di locazione breve in forma non imprenditoriale.

L'Istante puntualizza che, in relazione alla locazione di tali immobili, non metterà a disposizione degli ospiti alcun servizio aggiuntivo che non presenti una necessaria connessione con le finalità residenziali degli immobili stessi e che, in particolare, gli unici servizi che verranno forniti, unitamente alla messa a disposizione degli immobili, saranno le utenze, la fornitura iniziale di biancheria e la pulizia finale.

L'Istante chiede, quindi, di sapere il corretto inquadramento, ai fini delle imposte sui redditi, della descritta attività di locazione breve che lo stesso intende svolgere, ed in particolare se i relativi redditi conseguiti costituiscono redditi fondiari, ai sensi degli articoli 36 e 37 del d.p.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), oppure reddito d'impresa di cui all'art. 55 del TUIR tenuto conto del loro numero complessivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che i redditi derivanti dalla sopra descritta attività di locazione breve che intende esercitare vadano qualificati come redditi fondiari, ai sensi degli articoli 36 e 37 del TUIR, pur in presenza di numerose unità immobiliari locate, non realizzandosi, nel caso di specie, l'esercizio di un'attività organizzata in forma di impresa, considerato che gli unici servizi che l'Istante erogherà agli affittuari, unitamente alla messa a disposizione degli immobili, saranno esclusivamente le utenze, la fornitura iniziale di biancheria e la pulizia finale.

Pertanto, nel caso di specie, si applica il regime delle locazioni brevi di cui all'articolo 4 del decreto legge n. 50 del 2017.

Infatti, in assenza dell'emanazione del regolamento previsto dal citato art. 4, comma 3-bis, l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello pubblicata con n. 373 del 2019 ha chiarito che, al fine di individuare i criteri idonei a determinare lo svolgimento di un'attività di locazione di immobile nell'esercizio o meno di un'attività di impresa, occorre fare riferimento ai principi generali stabiliti dall'art. 2082 del codice civile e dall'art. 55 del TUIR tenuto conto del loro numero complessivo.

Pertanto, secondo l'Istante, in base all'articolo 55 del TUIR, deve ritenersi che l'attività in oggetto sia organizzata in forma di impresa solo quando insieme alla messa a disposizione dell'abitazione vengano forniti quei servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con le finalità residenziali degli immobili, quali la somministrazione dei pasti, la messa a disposizione di auto o altri mezzi a noleggio, o l'offerta di guide turistiche o di altri servizi collaterali, per la cui fornitura si può presupporre l'esistenza di una organizzazione imprenditoriale, a nulla invece rilevando il numero delle unità immobiliari locate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 4 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, concernente "*Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo*" (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96), avente ad oggetto il regime fiscale delle "locazioni brevi", prevede che:

«1. Ai fini del presente articolo, si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa,

direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

2. A decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca.

3. Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1.

3-bis. Con regolamento da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere definiti, ai fini del presente articolo, i criteri in base ai quali l'attività di locazione di cui al comma 1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082 del codice civile e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare».

Il citato articolo 4 ha introdotto una specifica disciplina fiscale per le locazioni brevi, fornendo la definizione di tali contratti, stabilendo il regime fiscale da applicare ai relativi canoni e prevedendo l'attribuzione di compiti di comunicazione dei dati e di sostituzione nel prelievo dell'imposta in capo a determinati intermediari.

Le modalità applicative della nuova disciplina sono state dettate con provvedimento prot. n. 132395/2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2017.

Con la circolare n. 24/E del 12 ottobre 2017, di commento alla disciplina in esame, è stato chiarito che tale regime si applica sia nel caso di contratti stipulati direttamente tra locatore (proprietario o titolare di altro diritto reale, sublocatore, comodatario) e conduttore, sia nel caso in cui in tali contratti intervengano soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali online, che mettono in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Per quanto concerne la durata del contratto, la norma prevede che la locazione breve non abbia una durata superiore a 30 giorni. Il termine deve essere considerato in relazione ad ogni singola pattuizione contrattuale e, anche nel caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse parti, occorre considerare ogni singolo contratto, fermo restando tuttavia che se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti sia complessivamente superiore a 30 giorni devono essere posti in essere gli adempimenti connessi alla registrazione del contratto (sul punto cfr. circolare n.12 del 16 gennaio 1998).

Come specificato nella citata circolare, il contratto di locazione breve può avere ad oggetto, unitamente alla messa a disposizione dell'immobile abitativo, la fornitura di biancheria e la pulizia dei locali, servizi espressamente indicati dall'articolo 4. Tali servizi sono ritenuti strettamente funzionali alle esigenze abitative di breve periodo e, pertanto, non idonei ad escludere i contratti che li contemplano dalla applicazione della cedolare secca e dall'assoggettamento del canone a ritenuta, nonché dall'obbligo di fornire i relativi dati all'Agenzia delle entrate.

Nella medesima Circolare è stato ritenuto, inoltre, che analogo regime possa riguardare anche altri servizi che corredano la messa a disposizione dell'immobile come, ad esempio, la fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata, i quali, seppure non contemplati dall'articolo 4, risultano strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile, tanto che ne costituiscono un elemento caratterizzante che incide sull'ammontare del canone o del corrispettivo.

La stessa circolare precisa, altresì, che la disciplina delle locazioni brevi introdotta dall'articolo 4 non può, invece, trovare applicazione qualora, insieme alla messa a disposizione dell'abitazione sono forniti servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con le finalità residenziali dell'immobile quali, ad esempio, la fornitura della colazione, la somministrazione di pasti, la messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti, essendo in tal caso richiesto un livello seppur minimo di organizzazione.

In particolare, per quanto riguarda i soggetti, la norma richiede che il contratto sia stipulato da persone fisiche che pongono in essere la locazione al di fuori della attività d'impresa. Al riguardo, come precisato dalla citata circolare n. 24/E del 2017, devono ritenersi escluse dall'ambito applicativo della norma le locazioni brevi che rientrano nell'esercizio di attività d'impresa come definita, ai fini reddituali e ai fini IVA, rispettivamente dall'art. 55, comma 2 del TUIR e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo i quali le prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile, quali, per quanto qui interessa, le locazioni, costituiscono esercizio d'impresa se derivanti dall'esercizio di attività organizzata in forma d'impresa.

Per quanto riguarda i criteri in base ai quali l'attività di locazione si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082 del codice civile e con la disciplina sui redditi di impresa prevista dal TUIR, il legislatore, come previsto dal comma 3-*bis* dell'articolo 4 in esame, ha rinviato la relativa disciplina ad un regolamento, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze.

Ad oggi, tale regolamento non risulta essere stato ancora emanato.

In assenza del citato regolamento, quindi, al fine di individuare i criteri idonei a determinare lo svolgimento di un'attività di locazione nell'esercizio di attività di impresa, occorre far riferimento ai principi generali stabiliti dall'art. 2082 del codice civile e dall'art. 55 del TUIR (con riferimento all'esercizio di attività commerciale).

A tal fine, non può farsi riferimento alle normative regionali in materia di attività

e strutture turistico-ricettive, in quanto si ritiene che le citate disposizioni disciplinano materie diverse e presentano diverse finalità, non contenendo tali leggi regionali disposizioni che possano assumere rilevanza ai fini fiscali.

Allo stato attuale, pertanto, in applicazione dell'articolo 55 del TUIR, deve ritenersi che l'attività di locazione produca redditi d'impresa e non redditi fondiari soltanto qualora la stessa sia organizzata in forma di impresa, a nulla invece rilevando il numero delle unità immobiliari locate.

Al fine di considerare imprenditoriale l'attività di locazione, si ritengono idonei alcuni elementi quali la fornitura, insieme alla messa a disposizione dell'abitazione, di servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con le finalità residenziali degli immobili, quali, ad esempio, la somministrazione dei pasti, la messa a disposizione di auto o altri mezzi a noleggio, o l'offerta di guide turistiche o di altri servizi collaterali, per la cui fornitura si può presupporre l'esistenza di una organizzazione imprenditoriale, nonché la presenza di personale dipendente, l'impiego di un vero e proprio "ufficio", l'utilizzo di un'organizzazione di mezzi e risorse umane e l'impiego di altri possibili fattori produttivi.

Inoltre, qualora l'attività di locazione commerciale venga esercitata non abitualmente, la stessa produrrà un reddito diverso occasionale ai sensi dell'art. 67, lettera i), del TUIR, che esclude l'applicazione della disciplina di cui all'articolo 4.

Con riferimento al caso di specie, nelle more dell'emanazione del citato regolamento, si ritiene che l'attività di locazione breve, anche se esercitata su più unità immobiliari, per la quale ci si avvale dell'intermediazione di soggetti terzi che gestiscono siti internet specializzati ed in relazione alla quale i servizi che vengono resi in aggiunta sono esclusivamente le utenze, la fornitura iniziale di biancheria e la pulizia finale, in assenza di un'organizzazione della stessa attività in forma di impresa ai sensi dell'art. 2082 del c.c., costituisca reddito fondiario ai sensi degli articoli 36 e 37 del TUIR, e rientri nel regime delle locazioni brevi in esame.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati,

assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)