



LA FISCALITÀ DELLE LOCAZIONI TURISTICHE

*Viviana Capozzi e Paolo Frediani**

Sommario: 1. Le diverse fattispecie. – 2. La verifica dei presupposti IVA: la disciplina comunitaria. – 3. Segue: la disciplina interna. – 3.1. Presupposto soggettivo. – 3.2. Presupposto oggettivo. – 3.3. La territorialità. – 3.4. Regime impositivo applicabile. – 4. Quando la locazione immobiliare diventa attività d'impresa: le imposte dirette. – 4.1. I proventi delle locazioni turistiche come reddito dei fabbricati. – 4.2. I proventi delle locazioni turistiche come redditi da attività commerciali. – 5. Il regime forfettario.

1. Le diverse fattispecie

La vocazione turistica del nostro Paese rende la locazione di case, stanze e appartamenti per vacanze una attività che crea un rilevante effetto di volano economico. Concorre alla creazione di ricchezza nell'intero territorio dello Stato, anche in zone geografiche che maggiormente hanno risentito della crisi economico-finanziaria, cui è conseguita una significativa contrazione del mercato del lavoro.

Nell'ambito della nozione di locazione turistica viene ricondotta un'attività ricettiva, consistente nella messa a disposizione totale o parziale di un immobile ad uso abitativo – quindi classificato in base alle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/2 (abitazioni di tipo civile), A/3 (abitazioni di tipo economico), A/4 (abitazioni di tipo popolare), A/5 (abitazioni di tipo ultrapopolare), A/7 (abitazioni in villini), A/8 (abitazioni in ville) e A/11 (abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi) - a favore, principalmente, di turisti interessati a soggiorni di breve durata.

Questa attività viene regolata in ambito amministrativo solo in parte con fonti normative statali (il c.d. Codice del turismo¹), essendo per lo più disciplinata a livello locale da leggi regionali e regolamenti comunali. Infatti la Corte Costituzionale, con sentenza 25 aprile 2012, n. 80, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di diversi articoli del Codice del turismo, riconfermando alle Regioni la potestà legislativa in materia di regolamentazione del settore turistico alberghiero ed extra alberghiero.

Considerata la complessità in questa sede di procedere ad una dettagliata analisi di tutta la diversa normativa regionale vigente in materia, a titolo meramente esemplificativo ed esclusivamente con l'obiettivo di individuare alcune fra le possibili fattispecie esistenti di locazioni turistiche, si è ritenuto utile fare comunque riferimento alle disposizioni recate dal Codice del turismo, seppure in parte dichiarate costituzionalmente illegittime. In proposito, tuttavia, si ribadisce che, sebbene le Regioni hanno per lo più adottato normative dai contenuti

¹ D.Lgs. 23 maggio 2011, n. 79, recante *il Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della Legge 28 novembre 2015, n. 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multiproprietà, contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e scambio.*

analoghi a quelli riportati nel Codice del turismo, una esaustiva analisi delle singole fattispecie di locazione turistica può essere effettuata unicamente facendo riferimento alle diverse discipline territorialmente vigenti.

Stando a quanto riportato nel Codice del turismo, l'attività di locazione turistica può essere svolta con le seguenti diverse modalità:

- gli esercizi di affittacamere (che, ai sensi dell'art. 12, comma 2, vanno definiti come: *“strutture ricettive composte da camere ubicate in più appartamenti ammobiliati nello stesso stabile, nei quali sono forniti alloggio ed eventualmente servizi complementari”*);
- i *bed and breakfast*, (che, ai sensi dell'art. 12, comma 3, vanno definiti come: *“strutture ricettive a conduzione ed organizzazione familiare, gestite da privati in forma non imprenditoriale, che forniscono 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, (che, ai sensi dell'art. 12, comma 5, vanno 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.”* e possono essere gestite in forma imprenditoriale e non imprenditoriale).

Con riferimento alle modalità di gestione dei menzionati alloggi, il Codice del turismo specifica che i *bed and breakfast*, affinché continuino ad essere considerati strutture extra alberghiere, possono essere gestiti da privati unicamente in forma “non imprenditoriale” (art. 12, comma 3, del Codice del turismo), posto che qualora vengano organizzati in forma imprenditoriale e gestiti “in modo professionale” devono essere considerate “strutture alberghiere e para-alberghiere” (art. 9 del Codice del turismo). Invece, le unità abitative ammobiliate ad uso turistico possono essere gestite sia in forma imprenditoriale che in forma non imprenditoriale, rimanendo qualificate, in entrambe le ipotesi, come “strutture ricettive extra-alberghiere” (art. 12, comma 5, del Codice del turismo). Tuttavia, l'art. 12 del Codice del turismo chiarisce che la gestione va qualificata come “non imprenditoriale” esclusivamente qualora un medesimo soggetto disponga di un massimo di quattro unità abitative e le gestisca “senza organizzazione in forma di impresa”.

Le unità abitative ammobiliate ad uso turistico, inoltre, possono anche essere gestite in modo indiretto, vale a dire avvalendosi dell'intermediazione di agenzie immobiliari e società di

gestione immobiliare turistica, le quali possono intervenire nella locazione turistica o quali mandatarie (con o senza rappresentanza), ovvero quali sub-locatrici.

Queste le indicazioni fornite dal legislatore nazionale (disposizioni, come si è detto, in buona parte dichiarate costituzionalmente illegittime) che, a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale di buona parte degli articoli recati dal Codice del turismo, sono confluite, attraverso diverse modifiche, nell'ambito della legislazione regionale e regolamentazione comunale.

In proposito, va immediatamente osservato che siffatto tessuto normativo e regolamentare è destinato a regolare unicamente i rapporti tra i locatori e le locali Autorità amministrative per il rilascio delle autorizzazioni e la gestione delle attività, senza assumere alcuna rilevanza specifica sotto il profilo fiscale.

Viceversa, accade che molti soggetti che operano nel settore delle locazioni turistiche tendono a ritenere (in quanto piccoli imprenditori privi di supporti professionali e specifiche competenze) che dalle disposizioni di natura amministrativa scaturiscano necessariamente anche dettati normativi aventi valenza in ambito fiscale. In particolare, tali soggetti per qualificare la propria attività come "imprenditoriale" o "non imprenditoriale", si uniformano alle indicazioni contenute nei regolamenti regionali, ritenendo che detta qualifica (avente invece natura meramente amministrativa) rilevi automaticamente anche nell'individuazione del regime impositivo applicabile all'attività esercitata.

Proprio per questo motivo, anche in vista dell'approssimarsi del periodo estivo (nel corso del quale di solito si registra il maggior sviluppo di queste tipologie di attività), è opportuno avviare una capillare campagna informativa in ordine ai modelli impositivi applicabili alle diverse fattispecie.

Passando quindi ad esaminare i profili fiscali delle locazioni turistiche, va immediatamente osservato che, in mancanza di una specifica normativa di riferimento, il rinvio va operato ai principi generali che regolano il nostro ordinamento e quello comunitario (soprattutto per quanto concerne l'IVA), così come interpretati dalla prassi e dalla giurisprudenza prevalenti. Solo attraverso questo tipo di analisi, pertanto, sarà possibile individuare gli elementi fattuali, al verificarsi dei quali una locazione turistica diviene un'attività d'impresa e comporta, fra l'altro, la necessaria apertura di una partita IVA.

2. La verifica dei presupposti IVA: la disciplina comunitaria

La presenza di un'attività economica (come, nel caso di specie, la fornitura di alloggio, dietro corrispettivo) è potenzialmente idonea a produrre effetti sia ai fini IVA che delle imposte dirette. Con riguardo all'IVA, trattandosi di un tributo armonizzato, è necessario prendere le mosse dalle disposizioni comunitarie che regolano la nozione di attività economica, nonché la soggettività passiva d'imposta, alla luce delle interpretazioni che delle medesime è stata data con le sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

L'art. 9, paragrafo 1, della Direttiva 26 novembre 2006, n. 2006/112/CE (di refusione della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, la Sesta Direttiva IVA) stabilisce che deve considerarsi soggetto passivo IVA chiunque esercita, “in modo indipendente e in qualsiasi luogo”, un'attività economica, senza tener conto delle finalità perseguite e/o dei risultati raggiunti.

Ai sensi del medesimo paragrafo 1, alla nozione di attività economica deve essere ricondotto, fra l'altro, anche “lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità”. In proposito, la Corte di Giustizia UE già in passato aveva chiarito che il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare non costituisce, di per sé, un'attività economica²; né l'ampiezza o il numero delle vendite immobiliari effettuate da un soggetto può rappresentare il criterio distintivo fra le attività di un investitore privato, che si collocano al di fuori del campo di applicazione dell'imposta e quelle di un investitore le cui operazioni costituiscono un'attività economica rilevante ai fini IVA³.

Secondo la Corte del Lussemburgo, è corretto ritenere che lo sfruttamento di un bene immobile diviene un'attività economica rilevante ai fini IVA quando l'operatore “*intraprende iniziative attive di commercializzazione*”, utilizzando mezzi simili a quelli impiegati per attività di produzione, commercializzazione o prestazioni di servizi da soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione⁴.

Tale ultimo principio, peraltro, è stato recentemente posto a fondamento anche delle conclusioni raggiunte dalla D.G. Taxud con il *working paper* n. 878 del 22 settembre 2015⁵. In particolare, si legge nel cennato documento che lo scambio verso corrispettivo di beni e servizi, realizzato utilizzando piattaforme informatiche della *sharing economy*, implica una

² Corte di Giustizia 20 giugno 1996, causa C-155/94.

³ Corte di Giustizia 15 settembre 2011, cause C-180/10 e C-181/10.

⁴ Corte di Giustizia 15 settembre 2011, cause C-180/10 e C-181/10.

⁵ European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, *Value added tax committee (art. 398 of Directive 2006/112/EC) working paper No 878, Question concerning the application of EU VAT provisions*, taxud.c.1(2015)4370160 del 22 settembre 2015.

certa “continuità” nelle operazioni realizzate, nonché rappresenta un’ipotesi di impiego di risorse simili a quelle utilizzate da imprenditori e professionisti. Proprio sulla base di queste considerazioni, la D.G. Taxud ha quindi concluso che il mero utilizzo di dette piattaforme informatiche, per la commercializzazione di beni e/o servizi da parte di privati, fa sorgere un obbligo di soggettività passiva IVA in capo a detti soggetti.

Tale ultima affermazione, tuttavia, non ci sembra del tutto condivisibile. Infatti, portando ad estreme conseguenze siffatto orientamento, si dovrebbe giungere alla non condivisibile conclusione che, ogni qual volta un individuo mette il proprio appartamento a disposizione per locazioni turistiche tramite una piattaforma informatica, il medesimo sta svolgendo un’attività economica rilevante ai fini IVA.

A nostro avviso, viceversa, il solo utilizzo di una piattaforma informatica (decontestualizzato da qualsivoglia ulteriore valutazione degli elementi di fatto che caratterizzano la singola fattispecie) non può essere considerato un esercizio abituale di un’attività economica. In via generale, infatti, non è possibile escludere a priori che un individuo possa scegliere di avvalersi di una piattaforma informatica anche soltanto per realizzare occasionalmente una singola locazione del proprio appartamento (attività economica occasionale, irrilevante ai fini IVA).

In sostanza, l’utilizzo di una piattaforma informatica non dovrebbe far prescindere da un attento esame dei diversi elementi che caratterizzano la fattispecie concreta, al fine di verificare la sussistenza o meno dei presupposti IVA. Senza contare che, in un esame congiunto con la normativa interna (come si vedrà fra breve), affinché una locazione turistica divenga attività d’impresa, è necessario verificare non solo il requisito della continuità nello svolgimento dell’attività economica, ma quello dell’adozione di un’organizzazione in forma d’impresa; requisito che, a nostro avviso, non può dirsi integrato in funzione del solo fatto che le piattaforme informatiche costituiscono una forma di organizzazione solitamente adottata da imprenditori e professionisti.

Del resto, in diverse occasioni, la stessa Corte di Giustizia⁶ nel verificare la riconducibilità dell’attività di locazione immobiliare alla nozione di attività commerciale fornita dalla Direttiva, ha più correttamente posto l’accento sul fatto che detta locazione deve essere effettuata con modalità tali da rendere evidente la finalità di ricavarne introiti con carattere di stabilità.

⁶ Corte di Giustizia 26 settembre 1996, causa n. C-230/94 e, in senso conforme: Corte di Giustizia 27 gennaio 2000, causa n. C-23/98.

Come evidenziato dai Giudici del Lussemburgo, infatti, la nozione di attività economica di cui all'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE non riguarda attività esercitate occasionalmente. Di conseguenza, la locazione di un bene materiale costituisce sfruttamento di tale bene che deve essere qualificato come attività economica, unicamente quando viene effettuata per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. *“Ne consegue che l'autorità amministrativa o giurisdizionale chiamata a pronunciarsi su tale problema deve valutare il complesso dei dati che caratterizzano un caso specifico per stabilire se l'attività considerata, nella fattispecie lo sfruttamento di un bene in forma di locazione, miri a realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità.”*.

Secondo la Corte di Giustizia, inoltre, sebbene dei criteri relativi ai risultati dell'attività considerata non possono consentire, di per sé stessi, di stabilire se l'attività è (o meno) esercitata allo scopo di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità, la durata effettiva della locazione del bene, l'entità della clientela e l'importo degli introiti conseguiti sono elementi che, facendo parte dell'insieme dei dati del caso specifico, possono senz'altro essere presi in considerazione, insieme ad altri, all'atto di questa valutazione.

Alla luce delle indicazioni fornite nell'ambito dell'ordinamento comunitario, in ordine agli elementi di fatto che è opportuno verificare per riscontrare l'eventuale rilevanza IVA di una locazione turistica, è possibile ora passare ad analizzare le modalità in cui il nostro ordinamento ha recepito dette indicazioni.

3. Segue: la disciplina interna

Come noto, ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972, sono rilevanti IVA unicamente le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate (nel territorio dello Stato) da soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni. Pertanto, affinché una locazione turistica rientri nel campo di applicazione dell'imposta, è necessario che sussistano un requisito soggettivo (il soggetto effettui l'operazione nell'ambito dell'esercizio di un'attività d'impresa), un requisito oggettivo (la locazione sia riconducibile alla nozione di prestazione di servizi) e un requisito territoriale (la prestazione di servizi deve considerarsi effettuata nel territorio dello Stato).

Inoltre, una volta riscontrata la rilevanza IVA dell'operazione, sarà necessario determinare il regime impositivo applicabile alla fattispecie, verificando se l'attività commerciale eventualmente svolta integri i requisiti di un'attività di gestione immobiliare (con conseguente applicazione del regime IVA di esenzione, di cui all'art. 10, numero 8) del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero di una prestazione di servizi di tipo alberghiero (con conseguente applicazione

del regime IVA di imponibilità, scontando l'aliquota del 10% ai sensi del n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972).

3.1. Presupposto soggettivo

Il comma 1 dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del C.c., anche se non organizzate in forma d'impresa. Viceversa, qualora si tratti di prestazioni di servizi non richiamate dalle cennate disposizioni civilistiche, la medesima deve essere esercitata mediante organizzazione in forma d'impresa per poter essere considerata un'attività commerciale.

La locazione turistica, come noto, non rientra fra le attività di cui agli artt. 2135 e 2195 del C.c., pertanto, per poterla qualificare come un'attività commerciale, è necessario che la medesima sia organizzata in forma d'impresa. In proposito, si osserva che per configurare un'organizzazione in forma d'impresa, è necessario che il soggetto agente non si limiti a prestare determinati servizi, ma svolga a proprio rischio un'attività di organizzazione di mezzi e persone finalizzata alla prestazione medesima. Solo in tal caso la prestazione di servizi integra un'attività commerciale.

In tale ottica, come anticipato, appaiono difficilmente condivisibili le conclusioni raggiunte dalla D.G. Taxud con il *working paper* n. 878 del 22 settembre 2015. Infatti l'utilizzo di piattaforme informatiche, ancorché in via continuativa, si ritiene non possa essere elemento discriminante per asserire l'esistenza del requisito "organizzazione". Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla attività di compravendita di azioni o obbligazioni che viene svolta direttamente *on line* dal titolare del conto corrente. Ebbene, nonostante il possibile utilizzo continuativo di una piattaforma informatica, non ci sembra si possa ipotizzare l'esercizio di un'attività imprenditoriale da parte del *trader*.

Si è visto, inoltre, che l'esercizio di un'attività commerciale, coerentemente con quanto previsto dalla Direttiva IVA, è un elemento necessario ma non sufficiente per il realizzo del presupposto soggettivo dell'esercizio d'impresa. L'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, infatti, nel definire l'esercizio d'impresa richiede altresì che l'attività commerciale sia svolta in modo abituale, cioè continuativo e professionale, ancorché non esclusivo. Pertanto, affinché una locazione turistica sia rilevante IVA è necessario che la medesima non rivesta il carattere dell'occasionalità.

La definizione dei requisiti dell'abitudine e/o dell'occasionalità è da sempre oggetto di copiosi interventi della prassi amministrativa e della giurisprudenza. In dette sedi è stato chiarito che l'abitudine dell'attività economica va intesa in senso relativo e non assoluto. In sostanza, un soggetto che svolge un'attività di una certa durata temporale, anche se finalizzata al compimento di un'unica operazione, può assumere la qualifica di imprenditore in funzione dell'organizzazione che la medesima ha richiesto⁷.

In generale, è quindi corretto sostenere che l'occasionalità di una prestazione è ravvisabile quando l'attività è realizzata in modo accidentale o sporadico, senza che sia stata predisposta alcuna specifica organizzazione per realizzarla. In sostanza, *“i requisiti, caratterizzanti la disposizione in esame, di “professionalità e abitudine” sussistono ogni qualvolta un soggetto ponga in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo. In altri termini, i cennati presupposti non si realizzano solo nei casi in cui vengono posti in essere atti economici in via meramente occasionale”*⁸.

Con specifico riferimento all'attività di *bed & breakfast*, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'occasionalità della prestazione potrebbe emergere dall'obbligo di residenza dei proprietari nell'immobile locato. Tale dato, infatti, dovrebbe far presumere un utilizzo prevalente dell'immobile per scopi familiari e non commerciali⁹. Tuttavia, qualora le modalità di svolgimento dell'attività comunque lasciassero intravedere una certa organizzazione, l'attività medesima si qualificerebbe come abituale e quindi rientrerebbe nell'ambito di applicazione del tributo.

Infatti, *“il presupposto soggettivo di imponibilità all'Iva sussiste qualora le prestazioni di servizi siano non occasionali, cioè rientranti in un'attività esercitata per professione abituale, e (omissis) il carattere saltuario della attività di fornitura di “alloggio e prima colazione” si identifica con quello dell'occasionalità; ne consegue, in via generale, che l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva può affermarsi solo se l'attività viene esercitata non in modo sistematico o con carattere di stabilità e senza quella organizzazione di mezzi che è indice di professionalità dell'esercizio dell'attività stessa.”*¹⁰.

Alla luce delle considerazioni che precedono, è possibile concludere che sono rilevanti IVA tutte le locazioni turistiche svolte in via non occasionale e mediante adozione di una certa

⁷ In tal senso: Cass. 10 maggio 1996, n. 4407 e, più di recente, Cass. 5 settembre 2014, n. 18766.

⁸ Risoluzione 24 novembre 1988, n. 550326.

⁹ Risoluzione 14 dicembre 1998, n. 180/E-III-7-115454.

¹⁰ Risoluzione 13 ottobre 2000, n. 180/E-158584.

organizzazione di capitale e lavoro. Pertanto, se da un canto non dovrebbero ritenersi integrati entrambi questi requisiti esclusivamente in funzione dell'utilizzo di una piattaforma informatica, dall'altro non potrebbe negarsi rilevanza IVA all'operazione in presenza anche della creazione di un sito internet, di personale dipendente destinato all'organizzazione delle prenotazioni e/o al riassetto dei locali.

3.2. Presupposto oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, come noto, le operazioni IVA si distinguono in cessioni di beni e prestazioni di servizi. Pertanto, la verifica del presupposto oggettivo consiste nel riscontrare se una locazione turistica possa o meno considerarsi una prestazione di servizi, ai sensi di quanto disposto dall'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tale indagine non sembra poter suscitare grosse difficoltà, dal momento che il chiaro tenore letterale della disposizione di riferimento non lascia alcun margine all'interpretazione. Infatti, il comma 2, n. 1) dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede espressamente che costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, “*le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;*”.

3.3. La territorialità

Come noto, affinché una prestazione di servizi, posta in essere nell'esercizio di arti, professioni o attività d'impresa, sia rilevante IVA in Italia è necessario che la medesima risponda ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato di cui agli articoli da 7 a 7-*septies* del d.P.R. n. 633 del 1972 (come modificati e/o introdotti dal D.Lgs. n. 18 del 2010, in recepimento della Direttiva 2008/8/CE). In particolare, nell'ambito della disciplina normativa nazionale, l'art. 7 del d.P.R. n. 633 del 1972 fissa definizioni, mentre l'art. 7-*ter* individua i principi generali della territorialità IVA delle prestazioni di servizi, stabilendo due criteri che operano in funzione della qualificazione soggettiva del committente, a cui fanno eccezione una serie limitata di fattispecie derogatorie, disciplinate dai successivi articoli da 7-*quater* a 7-*septies* del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 7-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi IVA, stabiliti nel territorio dello Stato (le c.d. operazioni *business to business* o B2B), ovvero quando sono rese a consumatori finali da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (le c.d. operazioni *business to consumer* o B2C). Al di fuori delle descritte ipotesi (e, quindi, le prestazioni di

servizi che non si considerano effettuate in Italia), la prestazione di servizi risulta essere territorialmente irrilevante e quindi “fuori campo IVA”.

L’individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi relative a beni immobili rientra fra le fattispecie derogatorie dei criteri generali di territorialità IVA ed è regolata dall’art. 7-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972 facendo esclusivo riferimento al luogo nel quale si trova l’immobile.

In proposito, la lett. a) dell’art. 7-*quater* richiamato prevede che le prestazioni di servizi relative a beni immobili, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga (quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio), la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l’esecuzione di lavori edili (come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza), sono tassate in Italia solo qualora l’immobile sia ivi situato.

Per quanto qui ci occupa, è utile osservare che il dato testuale della disposizione vigente, a seguito delle modifiche apportate in occasione del recepimento della Direttiva 2008/8/CE, ha definitivamente reso esplicita l’applicabilità alle prestazioni di servizi di tipo alberghiero e dell’ospitalità più in generale, del criterio di territorialità previsto per le prestazioni di servizi relative a beni immobili.

Inoltre, in relazione al regime applicabile alle prestazioni di intermediazione immobiliare, eventualmente connesse con la locazione turistica, è utile ricordare quanto evidenziato dall’Agenzia delle Entrate con la circolare 29 luglio 2011, n. 37/E. In tale occasione, infatti, l’Amministrazione finanziaria ha chiarito che, trattandosi di una disposizione derogatoria dei principi generali di territorialità dell’IVA, l’art. 7-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972 deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.

In quest’ottica, mentre l’attività degli agenti immobiliari rientra (per espressa previsione normativa) tra le prestazioni rilevanti nel luogo in cui è ubicato l’immobile, *“non sono invece da ritenere ricompresi nell’ambito applicativo della disposizione stessa le intermediazioni (rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti) relative alla prenotazione di servizi alberghieri”* per le quali torneranno applicabili le regole generali della territorialità IVA.

Tuttavia, nel caso in cui l’intermediazione turistica sia resa (in nome e per conto del committente) nei confronti di un consumatore finale, ancora una volta si applica un regime derogatorio dei criteri generali. In tal caso, infatti, *“trova applicazione la disposizione di cui all’articolo 7-sexies, lettera a), assumendo rilievo il luogo in cui è effettuata la prestazione*

*alberghiera oggetto dell'intermediazione; le stesse sono pertanto rilevanti ai fini impositivi in Italia se la struttura ricettiva è situata in Italia e irrilevanti se la struttura ricettiva è situata in altro Stato (comunitario o non comunitario)."*¹¹.

Infine, per completezza espositiva, si segnala una specifica ipotesi di esclusione dal regime di territorialità di cui all'art. 7-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972 recentemente evidenziata dalla prassi amministrativa che, tuttavia, non sembra riscontrabile nelle fattispecie di locazione turistica che qui ci occupano.

In particolare, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1 giugno 2010, n. 48/E ha escluso l'applicabilità del regime derogatorio in esame ad una serie di prestazioni di servizi rese da una società italiana nei confronti di una committente spagnola (predisposizione di studi di mercato, valutazione dello standard di qualità della clientela, analisi degli standard dei prodotti della concorrenza, assistenza prestata ai clienti della società spagnola, assistenza ai clienti della stessa in caso di contestazioni generate da disservizi riscontrati negli appartamenti e ricerche di marketing). Secondo l'Agenzia, infatti, tali prestazioni di servizi *“ancorché legate all'utilizzo degli appartamenti siti in Roma, non sono caratterizzate dalla presenza di una relazione concreta ed effettiva con il bene immobile. Tale assenza di relazione non fa rientrare le prestazioni di servizi in questione tra quelle indicate alla lettera a), comma 1, dell'articolo 7-*quater* del DPR n. 633 del 1972.”*

Come anticipato, tuttavia, nelle locazioni turistiche (anche se integrate di prestazioni accessorie) non può ragionevolmente ritenersi assente una *“relazione concreta ed effettiva con il bene immobile”*. Pertanto, sotto il profilo territoriale, saranno rilevanti IVA in Italia unicamente le locazioni turistiche di immobili situati nel territorio dello Stato.

3.4. Regime impositivo applicabile

Come anticipato, al fine di determinare il regime IVA (di imponibilità o esenzione) applicabile all'operazione in esame, è necessario verificare se l'attività commerciale eventualmente svolta integri i requisiti di un'attività di gestione immobiliare, ovvero di una prestazione di servizi di tipo alberghiero. Nel primo caso, infatti, troverà applicazione il regime IVA di esenzione, di cui all'art. 10, numero 8) del d.P.R. n. 633 del 1972¹², nel secondo, l'operazione sconterà l'imposta all'aliquota del 10%, ai sensi di quanto disposto dal n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

¹¹ Circolare 29 luglio 2011, n. 37/E, paragrafo 3.1.1.

¹² Sulla possibilità che anche la mera locazione di immobili costituisca esercizio di attività commerciale organizzata in forma d'impresa, si veda: circolare 8 maggio 1997, n. 128/E-III-7-353.

Secondo le indicazioni fornite dalla giurisprudenza di legittimità¹³, per l'applicazione dell'aliquota IVA al 10% (in luogo del regime di esenzione) occorre che si verifichino i seguenti due requisiti:

- che il cliente sia "alloggiato";
- che i servizi gli siano resi nell'ambito di una "azienda alberghiera", cioè di una struttura che fornisce alcuni servizi (quali, per esempio la pulizia, i cambi di biancheria, i pasti, etc.) non meramente accessori alla locazione.

In sostanza, l'elemento di discriminazione fra le operazioni locative *tout court* e le prestazioni "alberghiere" secondo la giurisprudenza deve essere individuato nella presenza o meno di forniture di servizi accessori alla mera locazione.

Del resto, con specifico riferimento all'attività di affitta camere, già in passato la Cassazione aveva evidenziato che detta attività "*costituisce esercizio di un'attività economica organizzata al fine dello scambio di beni e servizi, quindi l'affittacamere, con la locazione di camere e la prestazione di servizi accessori aggiuntivi, esercita un'impresa che differisce da quella alberghiera soltanto per le sue modeste dimensioni, ma non per la sua natura ed essenza, atteso che in entrambi i casi l'immobile non è preso in considerazione per se stesso, come oggetto di godimento a titolo locatizio, bensì come uno dei beni costituenti l'azienda di natura alberghiera per la realizzazione del fine di lucro proposti dall'esercente.*"¹⁴.

La prassi amministrativa, dal suo canto, ha inizialmente condiviso gli orientamenti manifestati dalla giurisprudenza, assegnando prevalenza alla verifica della sussistenza o meno, nella fattispecie concreta, di servizi accessori alla mera locazione immobiliare¹⁵. Più di recente, tuttavia, sembra che l'Agenzia delle Entrate, nel tracciare la linea di demarcazione fra le attività meramente locative e quelle "alberghiere", preferisca fare rinvio alle disposizioni recate dalla normativa di settore.

Secondo i più recenti interventi di prassi, infatti, affinché le locazioni di immobili abitativi possano essere qualificate attività di tipo turistico-alberghiero e attratte nella specifica normativa IVA prevista per l'attività propria degli alberghi, motel, esercizi di affittacamere,

¹³ Cass. 15 giugno 2001, n. 8129 e, in senso analogo: Cass. 25 agosto 1997, n. 7957; Cass. 6 novembre 2013, n. 24934 e Cass. 20 marzo 2014, n. 6502.

¹⁴ Cass. 25 gennaio 1991, n. 755 e, in senso analogo: Cass. 18 maggio 1993, n. 5632; Cass. 3 dicembre 2002, n. 17167.

¹⁵ In tal senso: nota del Dir. TT.AA. n. 324457 del 4 gennaio 1986; risoluzione 18 aprile 1980, n. 381786; risoluzione 24 settembre 1980, n. 381691 e risoluzione 15 luglio 1977, n. 361700.

case ed appartamenti per vacanze, e simili, è necessario che ricorrano i requisiti a tal fine richiesti dalla normativa regionale di settore.

Infatti, *“l’attività di locazione di immobili ad uso turistico può essere qualificata come attività di prestazione di alloggio nel settore alberghiero se sia qualificabile come tale sulla base della normativa di settore. In tal caso è assoggettata ad Iva, con applicazione dell’aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972”*¹⁶. Viceversa, tornerà applicabile il regime IVA di esenzione, riservato alle locazioni di immobili di civile abitazione, qualora dal combinato disposto delle norme regionali di settore e della normativa ordinaria emerga che le prestazioni di alloggio sono prive del carattere “alberghiero”.

La corretta individuazione del regime IVA (di esenzione o imponibilità) applicabile alla fattispecie rileva, inoltre, anche ai fini della deducibilità dell’imposta assoluta a monte, la quale compete esclusivamente nel caso in cui l’attività esercitata sia qualificabile come prestazione di servizi “alberghieri”, resi in regime IVA di imponibilità.

Al verificarsi delle descritte condizioni, la detrazione d’imposta compete, in deroga a quanto disposto dall’art. 19-bis1, lett. i), del d.P.R. n. 633 del 1972, anche con riferimento alle spese sostenute per l’acquisto e/o la manutenzione degli immobili abitativi adibiti all’attività d’impresa che devono considerarsi immobili strumentali (in tutto o in parte, in caso di uso promiscuo), a prescindere dalla loro classificazione catastale.

In proposito è utile ricordare che la Corte di Cassazione ha riconosciuto la detraibilità dell’IVA assolta su fatture per lavori di ristrutturazione di porzione di immobile avente catastalmente destinazione abitativa (cat. A2), ma in concreto utilizzata per lo svolgimento dell’attività di “affittacamere e case per vacanze”.

Secondo la Corte, infatti, detti immobili andavano qualificati *“come bene strumentale, anche in forza del rilascio di apposita licenza da parte del Comune di San Gimignano, in ottemperanza alla L.R. n. 42 del 2000, come sottolineato dalla corte territoriale. Risulta invece errato il presupposto su cui si fonda il motivo di ricorso, nel senso che il diritto a detrazione sarebbe precluso in ragione della destinazione abitativa del bene, formalmente risultante dalla classificazione catastale, dovendo invece ritenersi decisiva la (pacifica) strumentalità dello stesso rispetto all’attività svolta dal contribuente”*¹⁷.

¹⁶ Circolare 1 marzo 2007, n. 12/E, paragrafo 9 e, in senso analogo, risoluzione 10 agosto 2004, n. 117/E.

¹⁷ Cass. 29 aprile 2015, n. 8628.

In senso analogo, anche la prassi amministrativa ha riconosciuto che gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo nell'ambito di una attività di tipo ricettivo che comporti l'effettuazione di servizi IVA imponibili devono essere trattati alla stregua dei fabbricati strumentali per natura¹⁸.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, *“in conseguenza dell'imponibilità delle prestazioni di alloggio in esame, in coerenza con i principi generali dell'IVA, l'imposta sull'acquisto di beni o servizi afferenti dette tipologie di prestazioni risulta detraibile benché relativa ad unità che sotto l'aspetto catastale si presentano come abitative. Ai fini dell'applicazione dei principi sopra enunciati, occorre, pertanto, verificare, in linea di fatto, se l'immobile abitativo, nel momento in cui sono realizzati i lavori di manutenzione o ristrutturazione, sia già effettivamente utilizzato per lo svolgimento di attività ricettiva, ovvero se a tale utilizzazione risulti inequivocabilmente destinato.”*¹⁹.

4. Quando la locazione immobiliare diventa attività d'impresa: le imposte dirette

Come anticipato, la normativa fiscale non contiene alcuna definizione delle fattispecie negoziali tipicamente utilizzate nelle locazioni turistiche, ma prevede la classificazione dei redditi in virtù delle regole generali e in base a queste individua i criteri necessari alla loro determinazione. Di conseguenza, la corretta individuazione dei modelli impositivi applicabili alle diverse fattispecie di locazioni turistiche ai fini delle imposte dirette, non può prescindere dall'analisi delle caratteristiche dell'attività concretamente svolta, onde poterla inquadrare, sussistendone i presupposti, in una delle categorie reddituali di cui all'art. 6 del Tuir.

Nello specifico, detta indagine va in primo luogo indirizzata a verificare se l'attività svolta configura una pura e semplice locazione di beni immobili (con conseguente produzione di reddito fondiario, ex art. 36 del Tuir), ovvero un'attività commerciale (che, a seconda che sia o meno svolta in via abituale, produrrà reddito diverso, ex art. 67, comma 1, lett. i) del Tuir, o redditi d'impresa, ex art. 55 del Tuir).

4.1. I proventi delle locazioni turistiche come reddito dei fabbricati

Il corretto inquadramento della componente reddituale in esame deve necessariamente prendere le mosse dall'individuazione di quegli elementi concreti della fattispecie idonei a tracciare il confine fra l'esercizio di un'attività di mera locazione immobiliare e l'esercizio di una attività commerciale.

¹⁸ Risoluzione 31 luglio 2007, n. 196/E.

¹⁹ Risoluzione 22 febbraio 2012, n. 18/E.

A tal uopo, è utile ricordare che la risoluzione 31 dicembre 1986, n. 9/1916 ha considerato elemento di discriminazione per la qualificazione reddituale dei proventi derivanti dallo svolgimento di attività di affittacamere la fornitura o meno di “servizi accessori” (quali, per esempio, la consegna o il rinnovo della biancheria, o anche il riassetto dei locali dati in uso), in aggiunta alla locazione immobiliare.

In particolare, si legge nel 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 influenzando l’eventuale possesso da parte del primo dell’autorizzazione amministrativa prescritta in materia dell’art. 108 del testo unico della legge di pubblica sicurezza”*.

In linea con siffatto orientamento interpretativo, pertanto, qualora la locazione venga effettuata senza la fornitura di servizi accessori, i canoni d’affitto costituiscono un reddito da fabbricati e, di conseguenza, le imposte sui redditi vanno assolte mediante applicazione dei criteri di determinazione del reddito di cui all’art. 37 del Tuir²⁰.

In proposito, tuttavia, è utile sottolineare che affinché ai fini Irpef si configurino dei redditi da fabbricati e non dei redditi d’impresa è altresì necessario che la locazione turistica sia condotta senza organizzazione e professionalità. In caso contrario, infatti, si potrebbe riscontrare l’esistenza di un’impresa, seppure di mera gestione immobiliare e non di prestazioni di servizi “alberghieri”.

Nell’ipotesi in cui la locazione turistica (essendo fornita in assenza di ulteriori “servizi accessori”, nonché senza un’organizzazione in forma d’impresa) produce un reddito da fabbricati, detto reddito può essere assoggettato a tassazione o mediante applicazione del

²⁰ In via incidentale, sempre con riferimento al regime Irpef degli immobili in esame, si osserva che la risoluzione 28 gennaio 2008, n. 18/E ha chiarito che:

- se la locazione turistica produce un reddito fondiario, il proprietario dell’immobile ha diritto (al verificarsi dei presupposti di legge) di usufruire della detrazione Irpef del 36% (di cui all’art. 1 della legge n. 449 del 1997);
- se la locazione turistica integra i requisiti per essere considerata un’attività commerciale e l’immobile è integralmente destinato all’esercizio di detta attività, la detrazione Irpef del 36% non compete;
- se l’immobile viene utilizzato per metà come abitazione personale o familiare, mentre la restante metà viene adibita all’esercizio di attività commerciale, il diritto alla detrazione Irpef del 36% compete solo per il 50% del relativo ammontare.

regime ordinario Irpef, ovvero optando per il regime sostitutivo della cedolare secca, di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 23 del 2011.

La cedolare secca consiste in un regime facoltativo di tassazione, cui può accedere previa opzione il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari locate ad uso abitativo (e al di fuori del regime d'impresa). In particolare, in applicazione di detto regime, il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore, ad un'imposta operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione.

Il regime sostitutivo della cedolare secca 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.

Peraltro, la cedolare secca può essere invocata anche in presenza di un'attività di intermediazione svolta da agenzie immobiliari²¹, sebbene con modalità differenti a seconda che il rapporto di intermediazione sia un mandato con o senza rappresentanza.

In proposito, si legge nella risposta del Sottosegretario Zanetti a un interrogazione parlamentare²² che, nell'ipotesi di conferimento di mandato con rappresentanza, l'opzione per la cedolare secca può essere 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. In tal caso, il regime sostitutivo comporta l'esclusione dell'applicazione dell'Irpef per i redditi fondiari derivanti dalla locazione e delle imposte di registro e di bollo dovute sul contratto di locazione.

L'opzione per il regime sostitutivo può essere esercitata anche nel caso in cui l'intermediazione immobiliare avvenga mediante conferimento di mandato senza rappresentanza. In tal 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, o arti e professioni. Detti presupposti devono essere espressamente previsti nel contratto di mandato stipulato tra proprietario ed agenzia, quale vincolo per l'agenzia*

²¹ In merito alla possibilità di applicare il regime sostitutivo anche in presenza di intermediazione immobiliare, si veda: circolare 1° giugno 2011, n. 26/E.

²² Risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti all'interrogazione parlamentare presentata da Daniele Capezzone n. 5-02262 del 12 marzo 2014.

*mandataria.*²³ La cedolare secca, tuttavia, 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 negoziale²⁴. L'opzione per la cedolare secca, inoltre, dovrà essere effettuata dal proprietario dell'immobile in sede di dichiarazione dei redditi.

Infine, il regime sostitutivo della cedolare secca non può trovare applicazione 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 sub locazione. In tale ultima ipotesi, infatti, mancherebbero i presupposti soggettivi necessari all'applicazione del regime sostitutivo, posto che il locatario dell'immobile sarebbe un soggetto esercente attività d'impresa.

4.2. I proventi delle locazioni turistiche come redditi da attività commerciali

Si è detto che la prestazione di servizi accessori, integrativi del mero contratto di locazione, costituisce, secondo la prassi amministrativa, l'elemento di discriminazione al fine di qualificare i relativi proventi non più come redditi di fabbricati ma come redditi derivanti da attività commerciali.

Di conseguenza, l'affitto di camere ammobiliate o appartamenti con prestazione di servizi accessori (quali, per esempio, la consegna e il cambio della biancheria e il riassetto del locale), configura un'attività commerciale. I proventi derivanti dall'esercizio di detta attività commerciale potranno a loro volta essere qualificati come redditi diversi (qualora l'attività risulti essere occasionale), ovvero come redditi d'impresa (qualora detta attività venga esercitata in via abituale e sia organizzata in forma d'impresa).

Le prestazioni di servizi "alberghieri", infatti, non rientrano fra le attività economiche elencate dall'art. 2195 del C.c., pertanto, ai sensi di quanto disposto dall'art. 55 del Tuir, affinché possa configurarsi un'attività d'impresa, è necessario riscontrare la sussistenza di un'organizzazione di capitale e lavoro di tipo imprenditoriale (art. 55 del Tuir).

Fermo restando quanto precede, con riferimento al requisito dell'abitudine, è utile ricordare i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 9/1916 del 1986. In

²³ Risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti all'interrogazione parlamentare presentata da Daniele Capezzone n. 5-02262 del 12 marzo 2014.

²⁴ In proposito, si rammenta che l'obbligo di registrazione in termine fisso non opera, ai sensi dell'art. 2-bis della Tariffa, parte II, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 per i contratti di locazione non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata di durata non superiore a 30 giorni complessivi nell'anno.

detta sede, infatti, è stato evidenziato 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.”*²⁵.

Qualora l'attività commerciale venga 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 (art. 67, comma 1, lett. i) e art. 71, comma 2, del Tuir). Viceversa, nel caso in cui l'attività commerciale di locazione turistica venga svolta con abitualità ed un'organizzazione in forma d'impresa, i proventi derivanti dalla locazione turistica integrano redditi d'impresa, che vanno determinati facendo corretta applicazione delle relative disposizioni recate dal Testo unico delle imposte sui redditi (articoli da 55 a 66 del Tuir).

A tale ultimo proposito, va osservato che, in via generale, gli immobili catastalmente classificati come “abitativi” (categorie da A/1 a A/11, escluso A/10) posseduti da imprese sono considerati immobili patrimoniali, con conseguente indeducibilità delle spese di gestione e funzionamento degli stessi (art. 90 del Tuir).

Il regime fiscale di detti immobili, tuttavia, cambia qualora i medesimi, seppur abitativi per natura, divengano strumentali per destinazione. Pertanto, gli immobili oggetto di locazioni turistiche organizzate in forma d'impresa, essendo strumentali per destinazione, concorrono a formare il reddito d'impresa in base a costi e ricavi²⁶.

5. Il regime forfetario

Qualora la locazione turistica integri l'esercizio di un'attività d'impresa, seppur di modeste dimensioni, potrebbe risultare una scelta efficiente quella per l'applicazione del c.d. “regime forfetario”, introdotto dall'art. 1, commi da 54 a 89, della l. n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015), con efficacia a partire dal 1° gennaio 2015, poi significativamente modificato dall'art. 1, commi da 111 a 113, della l. n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016).

²⁵ In senso analogo: risoluzione 15 luglio 1977, n. 361700, risoluzione 18 aprile 1980, n. 381786 e risoluzione 29 settembre 1980, n. 381691, circolare 16 giugno 1987, n. 13 e risoluzione 13 ottobre 2000, n. 155/E-158584.

²⁶ In senso analogo: risoluzione 26 febbraio 2002, n. 55/E.

Il regime forfetario è di fatto il regime “naturale” per quei soggetti che esercitano un’attività di impresa, arte o professione in forma individuale, che sono in possesso dei requisiti stabiliti dalla legge e non incorrono in una delle cause di esclusione. Peraltro, anche coloro che già svolgono un’attività economica possono scegliere di accedere a detto regime.

Tale regime, oltre a prevedere rilevanti semplificazioni ai fini IVA e contabili, consente la determinazione forfetaria del reddito da assoggettare a un’unica imposta in sostituzione di quelle ordinariamente previste, nonché di accedere ad un regime contributivo opzionale per le imprese.

Il reddito imponibile si determina applicando all’ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti un coefficiente di redditività diversificato a seconda del codice ATECO di riferimento. Sul reddito così quantificato si applica un’unica imposta, nella misura del 15%, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell’IRAP. Inoltre, con l’intento di favorire ulteriormente le nuove iniziative economiche, il legislatore con la legge di stabilità per il 2016, ha stabilito che (a decorrere da tale esercizio) il reddito determinato con i criteri illustrati sia assoggettato ad un’imposta sostitutiva del 5% per i primi 5 anni di attività.

Ai fini IVA, coloro che applicano il regime forfetario non devono addebitare l’imposta in fattura ai propri clienti, al contempo, tuttavia, perdendo il diritto alla detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti.

Oltre alle agevolazioni sostanziali brevemente richiamate, l’adozione del regime forfetario comporta una serie di semplificazioni in ordine agli adempimenti formali. In riferimento alle imposte dirette, i contribuenti che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, non sono assoggettati agli studi di settore o ai parametri e non operano le ritenute alla fonte. Sul fronte IVA, inoltre, sono esonerati dalla registrazione dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute, non sono tenuti alla liquidazione e versamento dell’imposta, non sono obbligati a presentare la dichiarazione annuale e non devono comunicare all’Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti (il cd. “spesometro”), né quelle effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list*.

Così brevemente riassunto il regime agevolativo in esame, è opportuno segnalare che, dall’analisi condotta in ordine alla prassi amministrativa e agli interventi giurisprudenziali resi in materia di locazioni turistiche è emersa una crescente attenzione al fenomeno in esame. In vero, sembrerebbe che l’Amministrazione finanziaria, per evidenti motivi di contenimento di

fenomeni legati ad un evasione *tout court* da parte di alcuni operatori del settore, sia particolarmente attenta ad attrarre tali attività nel concetto di reddito di impresa, ricorrendone i relativi presupposti.

Tuttavia, posto che il discrimine fra una locazione turistica imprenditoriale ed una non imprenditoriale non sempre risulta di facile individuazione (essendo rimesso alla valutazione dei singoli elementi fattuali che caratterizzano la fattispecie e che possono essere soggetti a modifiche temporali), in caso di situazioni “di confine” senz’altro sarebbe preferibile esercitare in partenza una scelta di tipo imprenditoriale, adottando ai fini fiscali il descritto regime forfetario. In tal modo, ci si porrebbe al riparo da possibili contestazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria, senza peraltro necessariamente dover subire un più elevato carico fiscale.

Infatti, dal confronto tra il carico fiscale complessivo dei soggetti “non imprenditori”, che assoggettano i proventi della locazione turistica ad aliquota Irpef progressiva (come redditi da fabbricati o come redditi diversi) e quello dei soggetti imprenditori, aderenti al regime forfetario, si rileva come probabilmente come questi ultimi siano incisi dalle imposte in misura inferiore.

Basti, a tal proposito, riflettere sul fatto che l’allegato n. 4 all’art. 1, comma 54 lett. a), della legge di stabilità 2015 prevede per le “Attività dei servizi di alloggio e ristorazione” un coefficiente di redditività del 40% sui ricavi, da ritenersi più che congruo rispetto ai costi medi effettivamente sostenuti nel settore. Su tale imponibile, come si è detto, verrebbe applicata unicamente un’imposta sostitutiva ad aliquota del 15%, peraltro ridotta al 5% per i primi cinque annidi attività.

La scelta di tipo imprenditoriale, inoltre, non comporterebbe un aggravio dei costi neppure in capo agli utilizzatori dei servizi. La scelta del regime forfetario, infatti, comporta il non addebito l’IVA al consumatore finale, così come avviene per i soggetti “non imprenditori”, equiparando il prezzo del servizio e quindi evitando alterazioni del mercato e della concorrenza su tale versante.

Infine, la scelta per l’esercizio della locazione turistica in forma imprenditoriale potrebbe consentire anche una più semplice gestione dell’attività anche sotto il profilo della regolamentazione amministrativa della stessa.

In proposito, si cita a mero titolo esemplificativo il Regolamento 7 agosto 2015 n. 8 adottato dalla Regione Lazio, il quale all’art. 3 demanda ai Comuni, limitatamente ai periodi di minor flusso turistico ed in considerazione del numero complessivo dei posti letto offerto dalle

strutture alberghiere ed extralberghiere insistenti in zone urbane ad alta concentrazione di strutture ricettive, la facoltà di prevedere specifici periodi di chiusura.

Ebbene, tale possibile limitazione temporale allo svolgimento dell'attività di locazione turistica non troverebbe applicazione nei confronti dei soggetti che hanno scelto il regime d'impresa. Infatti, la disposizione *de qua*, per espressa previsione normativa, si applica esclusivamente alle strutture che svolgono attività ricettiva in forma non imprenditoriale.