

## Risposta n. 373

**OGGETTO:** *Applicabilità del regime fiscale previsto dall'art. 4 del D. L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, in caso di attività di locazione di immobile ad uso abitativo posta in essere da parte di privato al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa tramite il portale online "AirBnB". - Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212.*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### QUESITO

L'Istante rappresenta di essere intenzionato ad affittare per brevi periodi un appartamento a turisti tramite il portale online "AirBnB", che offre servizi di pubblicità, intermediazione, prenotazione, valutazione e rendicontazione.

L'attività di affittacamere verrà svolta dal contribuente come persona fisica.

Ai sensi dell'art. 4 del D.L. n. 50 del 2017, i redditi derivanti da contratti di locazione breve (fino a 30 giorni) da persone private possono essere assoggettati, per opzione, all'imposta sostitutiva del 21% di cui al regime della "cedolare secca".

I portali di intermediazione effettueranno la ritenuta d'acconto nella misura del 21%, che verseranno all'Agenzia delle Entrate.

A dire dell'Istante, la Legge Provinciale n. 12 del 1995 prevede, invece, che l'esercizio di affittacamere "privato" (quindi, senza apertura di specifica posizione IVA), così come previsto dal citato art. 4 del D.L. n. 50 del 2017, sia possibile solo nel caso in cui non vengano stipulati più di quattro contratti di locazione all'anno

per ogni camera o appartamento e purché non venga svolta un'attività di promozione rispettivamente di intermediazione o non ci si avvalga della stessa.

Pertanto, secondo l'Istante, in base alla Legge Provinciale, l'avvalersi dei servizi di "AirBnB" comporterebbe che l'attività sarebbe da inquadrare come commerciale, con la conseguente necessità di richiedere la licenza (comunicazione Suap) e il numero di partita IVA, e di iscriversi alla Camera di commercio ed all'INPS.

#### **SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Il contribuente Istante ritiene che nella gerarchia delle fonti giuridiche la norma statale prevalga su quella provinciale e che, pertanto, i redditi derivanti dalle locazioni in questione possano essere assoggettati all'imposta sostitutiva, ex regime "cedolare secca", e di non essere, di conseguenza, tenuto a dichiararli come redditi d'impresa, anche in presenza di più di quattro contratti di locazione all'anno.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'art. 4 del D. L. 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*" (di seguito decreto), 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 art. 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 del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2017.

Inoltre, sono stati forniti chiarimenti della disciplina in esame con Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 12 ottobre 2017.

In particolare, nella Circolare n. 24/E del 12 ottobre 2017, par. 1, è stato specificato che la disciplina delle locazioni brevi *“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”*.

La citata circolare precisa, altresì, che la disciplina delle locazioni brevi introdotta dall'art. 4 del DL n. 50 del 2017 non può 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”*.

Come specificato nello stesso art. 4, la norma si applica ai contratti di locazione *“stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa”*.

Sul punto, la Circolare n. 24/E del 2017, par. 1, ha precisato che:

*“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. 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 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*”, il legislatore, come previsto dal comma 3-bis dell'art. 4 del decreto, 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 Dpr 22 dicembre 1986 n. 917 (con riferimento all'esercizio di attività commerciale).

Nel caso in esame, dall'analisi della documentazione fornita in sede di interpello, emerge che l'istante esercita tale attività di locazione di immobile ad uso abitativo al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Tale conclusione potrà essere disattesa nell'ipotesi in cui, nella diversa sede di accertamento, emergano documenti, atti o fatti diversi rispetto a quelli ivi rappresentati dal contribuente istante.

Per le suesposte motivazioni, in assenza di requisiti tali da ritenere che il soggetto persona fisica eserciti l'attività di locazione nell'ambito di un'attività di impresa, potrà trovare applicazione il regime fiscale previsto dal citato art. 4, consistente nella possibilità di optare per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca di cui all'art. 3 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23.

Infine, per quanto riguarda l'affermata “sovrapposizione” tra la legge provinciale e quella statale (tale da generare un problema di gerarchia delle fonti) in merito alla questione ivi rappresentata, si ritiene che tale circostanza non possa

ivi ravvisarsi dal momento che le citate disposizioni disciplinano materie diverse e presentano diverse finalità.

Più in particolare, si ritiene che la Legge Provinciale di Bolzano n. 12 del 1995 non contiene disposizioni che possano assumere rilevanza ai fini fiscali.

IL DIRETTORE CENTRALE

*(firmato digitalmente)*