



GLI SPECIALI

EUTEKNE!INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Le locazioni turistiche in Piemonte

Disciplina nazionale e regionale, fiscalità diretta ed indiretta, adempimenti pratici e formulari

GRUPPO DI LAVORO FISCALITÀ IMMOBILIARE



- **Contratto di locazione turistica**

- **Imposte dirette**

- **Imposte indirette**

- **Adempimenti**

- **Modelli contrattuali**

A cura di

Paola AGLIETTA
Barbara BUCCHIONI
Daniela CANENSI
Fabio GHIO
Emanuele GRECO
Anna Maria MANGIAPELO
Federica MARCHESE
Anita MAURO
Erica MENICHELLI
Cecilia PASQUALE
Daniele PEPE
Stefano SPINA*
Stefania TELESCA
Arianna ZENI

* Referente del Gruppo di Lavoro Fiscalità Immobiliare

EUTEKNE

Editore: EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO
telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04
e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.
Codice Fiscale, Partita IVA: e
Registro Imprese di Torino 05546030015

EDIZIONE FUORI COMMERCIO
RISERVATA AGLI ISCRITTI
ALL'ODCEC DI TORINO

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 19 giugno 2019

INDICE

CONTRATTO DI LOCAZIONE TURISTICA

Paola AGLIETTA, Daniela CANENSI, Cecilia PASQUALE e Stefano SPINA

1	PREMESSA	7
2	DEFINIZIONE.....	7
2.1	<i>Inquadramento normativo</i>	7
2.2	<i>Tratti essenziali della disciplina</i>	9
2.2.1	Soggetti della locazione.....	9
2.2.2	Forma	9
2.2.3	Durata	10
2.2.4	Canone	10
2.2.5	Obblighi delle parti	10
2.3	<i>Locazione turistica nella Legge regionale del Piemonte</i>	10
2.4	<i>Altre forme di ospitalità extra-alberghiera in Piemonte</i>	12
2.4.1	Case ed appartamenti vacanze (CAV) e residence	12
2.4.2	Altre fattispecie	14
2.5	<i>Differenze rispetto alla locazione turistica</i>	15

IMPOSTE DIRETTE

Anita MAURO, Erica MENICHELLI, Stefano SPINA e Stefania TELESKA

1	PREMESSA	17
2	LOCAZIONE A TURISTI E ATTIVITÀ DI IMPRESA	18
2.1	<i>Prestazione di servizi accessori</i>	19
2.2	<i>Organizzazione dell'attività</i>	20
2.3	<i>Carattere abituale della prestazione</i>	20
3	LOCAZIONE A TURISTI RESA IN FORMA NON IMPRENDITORIALE	21
3.1	<i>Reddito diverso</i>	21
3.2	<i>Reddito fondiario</i>	22
4	ALTRE TIPOLOGIE DI LOCAZIONE A TURISTI.....	24
4.1	<i>Attività di affittacamere</i>	24
4.2	<i>Casa vacanze</i>	25
4.3	<i>Bed & breakfast</i>	25
5	CEDOLARE SECCA.....	26
5.1	<i>Imposta sostitutiva</i>	27
5.1.1	Effetti	27
5.1.2	Aliquota	27
5.1.3	Base imponibile.....	27
5.2	<i>Opzione e registrazione</i>	27
5.3	<i>Ambito soggettivo</i>	28
5.4	<i>Ambito oggettivo</i>	29
6	LOCAZIONI BREVI	29
6.1	<i>Caratteristiche delle locazioni brevi</i>	29
6.1.1	Locazione breve e locazione turistica.....	29
6.1.2	Contratti assimilati alla locazione breve.....	29

6.1.3	Elementi essenziali delle locazioni brevi e assimilati.....	30
6.1.4	Intermediari.....	30
6.1.5	Servizi accessori.....	30
6.2	<i>Cedolare secca</i>	30
6.2.1	Aliquota.....	31
6.2.2	Registrazione.....	31
6.2.3	Raccomandata.....	31
6.3	<i>Obblighi in capo agli intermediari</i>	31
6.3.1	Obbligo di comunicazione.....	31
6.3.2	Obbligo di ritenuta.....	32
6.3.3	Responsabilità per l'imposta di soggiorno.....	35

IMPOSTE INDIRETTE

Emanuele GRECO, Anna Maria MANGIAPELO, Anita MAURO e Stefano SPINA

1	PREMESSA.....	37
2	IVA.....	37
2.1	<i>Caratteristiche dell'attività</i>	37
2.2	<i>Prestazione di alloggio para-alberghiero</i>	38
3	IMPOSTA DI REGISTRO.....	38
3.1	<i>Obbligo di registrazione</i>	38
3.1.1	Termini per la registrazione.....	39
3.1.2	Modalità di registrazione.....	39
3.1.3	Conseguenze della tardiva registrazione del contratto.....	40
3.2	<i>Modalità dell'imposizione</i>	40
3.2.1	Locazioni da parte di soggetti non imprenditori (privati).....	40
3.2.2	Locazioni da parte di soggetti imprenditori.....	41
3.2.3	Agenzie di intermediazione immobiliare.....	41
4	IMPOSTA DI BOLLO.....	43
4.1	<i>Contratti di locazione</i>	44
4.2	<i>Ricevute e quietanze</i>	44
4.3	<i>Modalità di pagamento</i>	45
4.4	<i>Ravvedimento operoso</i>	45

ADEMPIMENTI

Anita MAURO, Cecilia PASQUALE, Daniele PEPE, Stefano SPINA e Arianna ZENI

1	PREMESSA.....	47
2	ATTESTATO DI PRESTAZIONE ENERGETICA.....	47
2.1	<i>Contenuto dell'APE</i>	47
2.2	<i>Validità</i>	48
2.3	<i>APE e contratti di locazione</i>	48
2.3.1	Dotazione.....	48
2.3.2	Inserimento della clausola contrattuale.....	48
2.3.3	Allegazione.....	48
2.3.4	Sanzioni.....	48
2.4	<i>APE negli annunci pubblicitari</i>	49
3	REGOLAMENTO DI CONDOMINIO E ANAGRAFE CONDOMINIALE.....	49
3.1	<i>Vincoli derivanti dal regolamento condominiale</i>	49
3.1.1	Opponibilità dei vincoli posti dal regolamento convenzionale.....	50
3.1.2	Vincoli all'utilizzo a scopo abitativo.....	51
3.2	<i>Aggiornamento dei dati dell'anagrafe condominiale</i>	52
4	TASSA SUI RIFIUTI.....	52

5	IMPOSTA DI SOGGIORNO	53
5.1	<i>Ambito applicativo dell'imposta di soggiorno</i>	54
5.2	<i>Ammontare massimo dell'imposta</i>	54
5.3	<i>Soggetti passivi</i>	54
5.4	<i>Gestore della struttura ricettiva responsabile</i>	54
5.5	<i>Corresponsabilità nelle locazioni brevi</i>	55
6	CONTRIBUTO DI SBARCO	55
6.1	<i>Soggetti passivi</i>	55
6.2	<i>Misura massima del contributo</i>	55
6.3	<i>Soggetto responsabile della riscossione</i>	56
6.4	<i>Esenzioni</i>	56
7	ALTRI ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI	56
7.1	<i>Iscrizione al sito AlloggiatiWeb</i>	57
7.2	<i>Comunicazione dei flussi turistici a fini statistici</i>	57
7.3	<i>Codice identificativo di riferimento</i>	57
7.4	<i>Adempimenti previsti dalla Regione Piemonte</i>	58
7.4.1	Trasmissione al Comune del modulo informativo sull'unità abitativa	58
7.4.2	Comunicazione giornaliera degli ospiti e trasmissione mensile dei dati sul movimento dei flussi turistici	59
7.4.3	Polizza assicurativa	60

MODELLI CONTRATTUALI

Barbara BUCCHIONI, Fabio GHIO, Federica MARCHESE e Cecilia PASQUALE

1	PREMESSA	61
2	FATTISPECIE	61
2.1	<i>Locazione diretta</i>	61
2.2	<i>Mandato con rappresentanza</i>	62
2.3	<i>Mandato senza rappresentanza</i>	63
2.4	<i>Locazione "vuoto per pieno"</i>	64
2.5	<i>Formulari</i>	65
2.5.1	Contratto di locazione di immobile ad uso turistico	65
2.5.2	Verbale di consegna chiavi	69
2.5.3	Inventario	69
2.5.4	Verbale di riconsegna chiavi	70
2.5.5	Mandato con rappresentanza per locazione turistica	70
2.5.6	Mandato senza rappresentanza per locazione turistica	73
2.5.7	Locazione vuoto per pieno	76

CONTRATTO DI LOCAZIONE TURISTICA

Paola AGLIETTA, Daniela CANENSI, Cecilia PASQUALE¹ e Stefano SPINA

1 PREMESSA

La messa a disposizione di locali a turisti, che li utilizzino per trascorrervi le proprie vacanze oppure soggiorni temporanei, al di fuori delle strutture alberghiere, può assumere forme molto diverse.

Si pensi, ad esempio, alla:

- locazione turistica;
- attività di affittacamere;
- locazione di case vacanze;
- attività di *bed & breakfast*.

Per quanto riguarda i profili definitivi, civilistici ed amministrativi, tali contratti sono individuati dalla normativa statale, integrata da quella regionale.

Per quanto concerne gli aspetti fiscali, invece, in assenza di una disciplina organica in materia, è necessario fare riferimento ai principi che disciplinano i vari tributi tenendo conto, però, che, talvolta, il legislatore fiscale ha dettato regole specifiche per alcune fattispecie, come nel caso delle locazioni brevi, recentemente disciplinate dall'art. 4 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96.

2 DEFINIZIONE

Per locazione turistica si intende il contratto con cui una parte si obbliga a far godere all'altra un immobile, per un determinato tempo e a fronte di un determinato corrispettivo, per finalità turistiche.

Pur in mancanza di una esplicita definizione normativa, la locazione turistica è connotata dalle seguenti caratteristiche:

- è rivolta a soggetti che soggiornano nell'immobile per soddisfare esigenze di natura turistica (e non esigenze abitative stabili);
- ha ad oggetto la mera concessione in godimento dell'appartamento, senza prestazione, durante la locazione, di servizi aggiuntivi (non devono essere previste la colazione, la ristorazione, la pulizia delle camere e dei bagni durante il soggiorno, il cambio delle lenzuola, ecc.)².

La locazione turistica, dunque, non ha i caratteri dell'attività ricettiva (ossia dell'attività diretta alla produzione di servizi per l'ospitalità esercitata nelle strutture ricettive) quale è, invece, quella svolta da *bed & breakfast*, affittacamere, casa vacanze, ecc.

2.1 INQUADRAMENTO NORMATIVO

Come anticipato, nessuna norma fornisce una definizione di locazione turistica, ma molteplici disposizioni contengono riferimenti a questo contratto.

¹ c.pasquale@eutekne.it.

² Come si dirà in seguito, quando sono previsti servizi aggiuntivi non si configura una locazione turistica, bensì un'"attività ricettiva extra-alberghiera" (ad es. *bed & breakfast*, affittacamere, casa vacanze, ecc.). Si veda il § 3.

In primo luogo, l'art. 53 dell'Allegato 1 al DLgs. 23.5.2011 n. 79 (codice del turismo) dispone che gli alloggi "*locati esclusivamente per finalità turistiche, in qualsiasi luogo ubicati, sono regolati dalle disposizioni del codice civile in tema di locazione*". Alle locazioni turistiche si applicano, dunque, gli artt. 1571 ss. c.c.

L'art. 12 dell'Allegato 1 al DLgs. 79/2011 conteneva una definizione di locazione turistica e delle strutture ricettive extra-alberghiere, ma la norma è stata dichiarata incostituzionale per eccesso di delega dalla sentenza della Corte Costituzionale 5.4.2012 n. 80, in quanto accentrava in capo allo Stato compiti e funzioni spettanti alle Regioni e alle Province autonome³.

In secondo luogo, alle locazioni turistiche si applica la L. 431/98, che all'art. 1 co. 2 lett. c) dispone, in tema di locazione di immobili ad uso abitativo, che le norme di cui agli artt. 2, 3, 4, 4-bis, 7, 8 e 13 della legge non si applichino "*agli alloggi locati esclusivamente per finalità turistiche*"⁴.

Da queste disposizioni emerge l'autonomia della locazione turistica:

- sia rispetto alle strutture ricettive individuate dal DLgs. 79/2011 (codice del turismo), il quale di fatto si limita a rinviare al codice civile;
- sia rispetto alla legislazione vincolistica di cui alla L. 431/98, che per buona parte non si applica alla locazione turistica.

Infine, a seguito della dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 12 dell'Allegato 1 al DLgs. 79/2011, alcuni adempimenti di tipo amministrativo relativi alle locazioni turistiche sono stati definiti dalle Regioni, che in qualche caso hanno anche provveduto ad elaborare una definizione propria di locazione turistica⁵.

Locazioni turistiche e locazioni brevi

Talvolta ci si riferisce alle locazioni turistiche in termini di "locazioni brevi" (anche in ragione della durata, che frequentemente è inferiore a 30 giorni), ma le due nozioni non coincidono.

Le locazioni brevi, infatti, sono contratti definiti all'art. 4 del DL 24.4.2017 n. 50 ai soli fini dell'applicazione di uno specifico regime fiscale⁶.

In particolare, ai fini dell'art. 4 del DL 50/2017, sono 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*".

La nozione di locazioni brevi, dunque, non coincide con quella di locazioni turistiche: anche se in entrambi i casi si tratta di locazioni ad uso abitativo, le seconde si caratterizzano per le esigenze che il contratto soddisfa (ma non

³ La nozione di locazione turistica contenuta nel DLgs. 79/2011 (codice del turismo), anche se abrogata, mantiene un valore esemplificativo circa le caratteristiche del contratto.

L'art. 12 co. 5 definiva le unità abitative ammobiliate ad uso turistico come 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 7 giorni e non superiore a 6 mesi consecutivi senza la prestazione di alcun servizio di tipo alberghiero. Le unità abitative ammobiliate a uso turistico potevano essere gestite:

- a) in forma imprenditoriale;
- b) in forma non imprenditoriale, da coloro che avevano la disponibilità fino ad un massimo di quattro unità abitative, senza organizzazione in forma di impresa;
- c) con gestione non diretta, da parte di agenzie immobiliari e società di gestione immobiliare turistica che intervenivano quali mandatarie o sublocatrici, nelle locazioni di unità abitative ammobiliate ad uso turistico sia in forma imprenditoriale che in forma non imprenditoriale, alle quali si rivolgevano i titolari delle unità medesime che non intendevano gestire tali strutture in forma diretta; l'esercizio dell'attività di mediazione immobiliare relativamente a tali immobili era compatibile con l'esercizio di attività imprenditoriali e professionali svolte nell'ambito di agenzie di servizi o di gestione dedicate alla locazione.

⁴ Si tratta delle norme relative a modalità di stipula e rinnovo, disdetta del contratto da parte del locatore, convenzione nazionale, condizione per la messa in esecuzione del provvedimento di rilascio dell'immobile, agevolazione fiscale, patti contrari alla legge. Si ritiene, peraltro, che trovino applicazione le altre disposizioni della L. 431/98, compreso l'art. 1 u.c., che richiede la stipula di tali contratti in forma scritta.

⁵ Si veda la tabella al successivo § 2.3.

⁶ Si veda "Imposte dirette", § 6 del presente Speciale.

hanno limiti di durata, si veda il successivo § 2.2.3), mentre le prime sono contraddistinte dalla durata inferiore a 30 giorni⁷.

Peraltro, è possibile che una locazione turistica abbia durata inferiore a 30 giorni e sia stipulata da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa. In presenza di questi requisiti, anche alla locazione turistica si applica la disciplina dell'art. 4 del DL 50/2017.

2.2 TRATTI ESSENZIALI DELLA DISCIPLINA

Anche se la disciplina del contratto di locazione turistica non ha una fonte univoca, tuttavia è possibile ricostruirla per il rinvio effettuato al codice civile dal DLgs. 79/2011 e il riferimento alla locazione turistica nella L. 431/98⁸.

Natura

Come la locazione del codice civile, anche quella turistica è un contratto:

- bilaterale;
- consensuale (in quanto per il suo perfezionamento è sufficiente l'accordo delle parti);
- ad effetti obbligatori (da cui sorge un diritto personale di godere del bene);
- a titolo oneroso (diversamente, si ricadrebbe nella fattispecie del comodato).

2.2.1 Soggetti della locazione

Locatore

Un immobile può essere dato in locazione non solo dal proprietario, ma anche da chiunque ne abbia la disponibilità in base a titolo non contrario a norme di ordine pubblico (è escluso, ad esempio, il ladro o chi occupa illegittimamente l'immobile).

Sono, dunque, legittimati a locare anche:

- il comodatario, se tale uso è previsto nel contratto⁹;
- l'usufruttuario;
- l'enfiteuta;
- il superficiario;
- il conduttore, se non vi è divieto di sublocazione¹⁰.

Conduttore

È conduttore colui che ha acquistato il diritto di godere del bene mediante stipula del contratto di locazione.

2.2.2 Forma

Gli interpreti ritengono che il contratto di locazione turistica debba essere concluso in forma scritta a pena di nullità, in applicazione dell'art. 1 co. 4 della L. 431/98.

Il dubbio circa la possibilità di estendere tale norma alle locazioni turistiche deriva dal fatto che, mentre l'art. 1 co. 4 della L. 431/98 sulle locazioni ad uso abitativo prevede che il contratto di locazione debba essere redatto in forma scritta, nessuna prescrizione di forma è contenuta nel codice civile (a cui rinvia l'art. 53 dell'Allegato 1 al DLgs. 79/2011), ove vige il principio di libertà delle forme.

Secondo alcuni, la forma scritta richiesta dalla L. 431/98 opera anche per le locazioni turistiche, mentre secondo altri il rinvio operato dal codice del turismo al codice civile supererebbe la L. 431/98, stante la necessità di applicare solo il codice civile, con conseguente operatività del principio di libertà delle forme.

La soluzione che propende per l'uso della forma scritta è preferibile, anche alla luce del fatto che solo tale modalità di conclusione del contratto consente di esplicitare:

⁷ Come affermato da Cuffaro V. "Locazioni brevi, locazioni transitorie, locazioni turistiche", *Corriere giuridico*, 11, 2017, p. 1329 ss. nelle locazioni turistiche assume rilievo il motivo in vista del quale il contratto è concluso, a cui è "apparentemente estraneo" il profilo della durata.

⁸ La coesistenza delle due norme non è pacifica (come si vedrà in tema di forma del contratto) e gli interpreti si sono chiesti se il rinvio del DLgs. 79/2011 alle norme del codice civile abbia inteso abrogare le disposizioni della L. 431/98 applicabili alla locazione turistica o meno.

⁹ Ai sensi dell'art. 1804 c.c. il comodatario non può servirsi del bene ricevuto in comodato esclusivamente per l'uso determinato dal contratto o dalla natura della cosa.

¹⁰ Così Belloni Peressutti P. *sub* art. 1571 c.c., in "Commentario breve al codice civile", diretto da Cian G., Trabucchi A., Cedam, 2018, p. 1703 ss.

- la finalità turistica della locazione;
- l'esclusione della prestazione di servizi accessori¹¹.

Registrazione

Il contratto di locazione, anche turistica, se ha durata superiore a 30 giorni deve essere registrato a pena di nullità (art. 1 co. 346 della L. 311/2004)¹².

2.2.3 Durata

In virtù del rinvio dell'art. 53 del DLgs. 53/2011 al codice civile, le parti del contratto di locazione turistica possono liberamente pattuire la durata del contratto, ai sensi dell'art. 1573 c.c.

In particolare, le parti possono stabilire:

- una locazione turistica di lunga durata, ad es. annuale, o pluriennale per determinati periodi dell'anno;
- una locazione turistica di breve durata, non maggiore di 30 giorni, in cui vengono specificate anche le condizioni di recesso, le spese accessorie, ecc.;
- una locazione turistica di durata di un week-end, in cui ad esempio, verrà indicata una pattuizione forfetaria relativa ai consumi di luce, acqua, ecc.

2.2.4 Canone

Per il rinvio al codice civile ad opera dell'art. 53 dell'Allegato 1 al DLgs. 79/2011, le parti possono pattuire liberamente anche il canone di locazione.

2.2.5 Obblighi delle parti

Come previsto dalle norme del codice civile in materia di locazione, il locatore a fini turistici deve (art. 1575 c.c.):

- consegnare al conduttore la cosa locata in buono stato di manutenzione;
- mantenerla in stato da servire all'uso convenuto;
- garantire il pacifico godimento durante la locazione.

Il conduttore è obbligato (ex art. 1587 c.c.) a:

- servirsi della cosa secondo l'uso pattuito (o desunto dalle circostanze) e con la diligenza dell'uomo medio;
- pagare il corrispettivo nei termini pattuiti;
- restituire la cosa al locatore, a fine locazione, nello stato in cui l'ha ricevuta (salvo il possibile deterioramento risultante dall'uso della cosa dedotta in contratto).

2.3 LOCAZIONE TURISTICA NELLA LEGGE REGIONALE DEL PIEMONTE

Nel contesto normativo illustrato assume rilievo anche la normativa regionale che, a seguito della dichiarazione di incostituzionalità di alcune norme del DLgs. 79/2011 (codice del turismo) ad opera della sentenza della Corte Costituzionale 5.4.2012 n. 80, ha provveduto a disciplinare le attività ricettive site nel proprio territorio, talvolta introducendo una disciplina anche in tema di locazioni turistiche.

Molte Regioni hanno emanato leggi regionali per disciplinare le attività ricettive extra-alberghiere:

- in qualche caso, individuando i requisiti delle locazioni turistiche, anche solo al fine di distinguerle dalle altre strutture (ad es., il numero massimo di immobili che possono essere concessi in locazione, come nel caso dell'art. 27-*bis* della L. reg. Veneto 11/2013 e dell'art. 12 della L. reg. Emilia Romagna 16/2004);
- talvolta, prevedendo che non sono soggette alle disposizioni della legge regionale le locazioni concluse ai sensi dell'art. 1 della L. 431/98;
- talora introducendo adempimenti relativi ad aspetti strutturali degli immobili e meccanismi di comunicazione e registrazione a fini statistici di dati quali la collocazione degli immobili, il numero delle persone che vi soggiornano, il periodo di soggiorno¹³.

Peraltro, occorre precisare che la competenza delle Regioni a legiferare in tema di locazioni turistiche è dibattuta: da un lato, le Regioni hanno potestà legislativa in materia di turismo, in quanto materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato ai sensi dell'art. 117 co. 4 Cost., dall'altro lo Stato ha competenza esclusiva in

¹¹ Per un'esposizione delle due tesi, cfr. Venturelli A. *sub* art. 53 dell'Allegato 1 al DLgs. 79/2011, in "Commentario breve alla disciplina delle locazioni immobiliari", diretto da Zaccaria A., Cedam, 2017, p. 557 ss.

¹² Si rinvia a "Imposte indirette", § 3.1 del presente Speciale.

¹³ Questi aspetti saranno illustrati in "Adempimenti", § 7 del presente Speciale.

materia di ordinamento civile e quindi, di locazioni (ex art. 117 co. 2 lett. l)¹⁴, mentre la legislazione regionale dovrebbe limitarsi a disciplinare gli aspetti di diritto pubblico ed amministrativo.

Sul punto, si registra un recente arresto della Corte Costituzionale che, nella sentenza 84/2019, ha individuato il discrimine della competenza legislativa in tema di locazioni turistiche nei seguenti termini:

- gli aspetti turistici (leggi amministrativi) delle locazioni ricadono nella competenza residuale delle Regioni¹⁵;
- mentre appartiene all'ordinamento civile la regolamentazione dell'attività negoziale e dei suoi effetti¹⁶.

Al riguardo la Regione Piemonte ha emanato, in primo luogo, la L. reg. 3.8.2017 n. 13¹⁷ recante la disciplina delle strutture ricettive extra-alberghiere.

Ai sensi dell'art. 5 co. 2 "la locazione turistica è resa in unità abitative private fornite di servizi igienici e di cucina autonoma, o in parti di esse con pari requisiti, nonché delle dotazioni tipiche della civile abitazione, ivi compresa la sola fornitura di biancheria, se richiesta, e senza alcuna prestazione di servizi accessori o complementari".

In base a quanto sopra, affinché si configuri locazione turistica occorre, insieme alle normali dotazioni della civile abitazione, effettuare la sola fornitura di biancheria, qualora richiesta dal cliente, ma senza alcuna prestazione di servizi accessori e complementari.

Pertanto i servizi prestati possono consistere in:

- pulizia delle camere e degli appartamenti esclusivamente prima dell'inizio di ogni rapporto di locazione e non durante la permanenza dell'ospite;
- fornitura e cambio della biancheria da letto e da bagno esclusivamente prima dell'inizio di ogni rapporto di locazione e non durante la permanenza dell'ospite;
- fornitura senza limiti di consumo di energia elettrica, acqua, gas e riscaldamento, nei periodi di accensione dipendenti dalla classificazione climatica dei singoli comuni;
- assistenza, manutenzione e riparazione nelle camere o negli appartamenti;
- ricevimento degli ospiti non in apposito locale di ricevimento.

La gestione può avvenire:

- in forma diretta;
- in forma indiretta, da parte di agenzie o società di gestione di intermediazione immobiliare e da operatori professionali che intervengono quali mandatari o sublocatori.

Viene inoltre stabilito che, anche per le locazioni turistiche, valgono gli adempimenti amministrativi richiesti per le strutture ricettive.

In secondo luogo, la Regione ha emanato il regolamento reg. Piemonte 8.6.2018 n. 4, che ha disciplinato gli ulteriori adempimenti amministrativi a carico di coloro che locano immobili per finalità turistica per periodi consecutivi fino a 30 giorni, che si concretizzano nella trasmissione al Comune ove ha sede l'immobile, entro 10 giorni dalla stipula della prima locazione, il modello informativo previsto nell'Allegato H del regolamento stesso (modello informativo per locazioni turistiche) ai fini dell'ottenimento del CIR (codice identificativo di riconoscimento)¹⁸.

Infine, l'ultimo comma dell'art. 14 del regolamento precisa che gli immobili destinati alla locazione turistica non necessitano di cambio di destinazione d'uso ai fini urbanistici.

Link utili

Sito della Regione Piemonte

<https://www.regione.piemonte.it/web/temi/cultura-turismo-sport/turismo/offerta-ricettiva/disciplina-delle-strutture-ricettive-extralberghiere-lr-132017-reg-42018>

<http://www.regione.piemonte.it/governo/bollettino/abbonati/2019/09/suppo3/index.htm>

<http://www.cr.piemonte.it/arianna/dwd/regolamenti/R2018004/R2018004H20180614.pdf>

¹⁴ La competenza esclusiva dello Stato in materia di diritto privato è pacifica a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione (avvenuta con L. Cost. 18.10.2001 n. 3) che, nel riformulare l'art. 117 Cost., ha inserito l'esplicito riferimento alla competenza in materia di "ordinamento civile". L'interpretazione è avvalorata da Corte Cost. 14.11.2008 n. 369, che ha dichiarato illegittima una legge regionale lombarda, che imponeva l'autorizzazione dell'assemblea condominiale per svolgere attività di *bed & breakfast*.

¹⁵ Così anche Corte Cost. 80/2012, richiamata dalla decisione del 2019.

¹⁶ In questi termini Corte Cost. 176/2018, richiamata dalla decisione del 2019.

¹⁷ L. reg. 3.8.2017 n. 13 "Disciplina delle strutture ricettive alberghiere".

¹⁸ Questi aspetti saranno illustrati in "Adempimenti", § 7.5 del presente Speciale.

2.4 ALTRE FORME DI OSPITALITÀ EXTRA-ALBERGHIERA IN PIEMONTE

Costituiscono attività extra-alberghiere di tipo ricettivo, tra le altre, quelle di:

- case e appartamenti per vacanze e residence;
- affittacamere e locande;
- *bed & breakfast*;
- case per ferie;
- ostelli;
- case di campagna - *country house*;
- soluzioni ricettive innovative.

2.4.1 Case ed appartamenti vacanze (CAV) e residence

Le case ed appartamenti per vacanze di cui all'art. 6 della L. reg. 13/2017 sono definite come le unità abitative di civile abitazione arredate e dotate di servizi igienici e di cucina autonoma, date in uso a turisti fino ad un massimo di 90 giorni consecutivi, senza la somministrazione di alimenti e bevande né l'offerta di servizi centralizzati di tipo alberghiero, ad eccezione dei seguenti "servizi di base" (previsti dall'art. 11 della L. reg. 13/2017):

- pulizia delle camere o degli appartamenti;
- fornitura e cambio della biancheria da letto e da bagno;
- fornitura senza limiti di consumo di energia elettrica, acqua, gas e riscaldamento, nei periodi di accensione dipendenti dalla classificazione climatica dei singoli Comuni;
- assistenza, manutenzione e riparazioni nelle camere o negli appartamenti;
- ricevimento degli ospiti con o senza accesso informatizzato.

La capacità ricettiva minima è di 3 unità abitative.

Le case e appartamenti per vacanze possono assumere la denominazione di residence se soddisfano cumulativamente le seguenti condizioni:

- numero minimo di 8 appartamenti collocati all'interno di immobili a corpo unico o a più corpi facenti parte di un unico complesso residenziale, senza alcuna promiscuità con altri appartamenti privati ad uso abitativo;
- gestione comprensiva di tutti i servizi di ospitalità turistica (pulizia delle camere o degli appartamenti, fornitura e cambio della biancheria da letto e da bagno, fornitura senza limiti di consumo di energia elettrica, acqua, gas e riscaldamento, assistenza, manutenzione e riparazione nelle camere o negli appartamenti e ricevimento degli ospiti con o senza accesso informatizzato);
- disponibilità di un locale dedicato al ricevimento degli ospiti e al servizio di portineria.

La gestione, in forma imprenditoriale, può avvenire in:

- forma diretta: i proprietari, siano essi imprenditori turistici, singoli o associati, o facenti parte di un consorzio o di una cooperativa turistica, gestiscono direttamente tre o più case o appartamenti;
- forma indiretta: i proprietari danno in gestione le case o gli appartamenti a imprenditori singoli o associati, ad agenzie immobiliari, a intermediari immobiliari, a società di gestione immobiliare, anche turistica, o a società facenti parte di consorzi o cooperative che operano nel settore turistico.

Confronto tra locazioni turistiche e case ed appartamenti vacanze

Affiancando le due definizioni normative è possibile evidenziare i tratti comuni e le differenze tra le due fattispecie.

	Locazioni turistiche	CAV
Definizione	Unità abitative private fornite di servizi igienici e di cucina autonoma, o in parti di esse con pari requisiti, nonché delle dotazioni tipiche della civile abitazione, ivi compresa la sola fornitura di biancheria, se richiesta, e senza alcuna prestazione di servizi accessori e complementari.	Unità abitative di civile abitazione, arredate e dotate di servizi igienici e di cucina autonoma, date in uso a turisti fino ad un massimo di 90 giorni consecutivi, senza la somministrazione di alimenti e bevande né l'offerta di servizi centralizzati di tipo alberghiero, ad eccezione di quelli previsti dall'art. 11.
Durata massima	30 giorni in base al regolamento 4/2018 180 giorni se ad uso transitorio.	90 giorni consecutivi.

	Locazioni turistiche	CAV
Servizi di cui all'art. 11 ("Servizi di ospitalità turistica")	È possibile prestare servizi di: <ul style="list-style-type: none"> • pulizia delle camere o degli appartamenti, ma non durante la permanenza; • fornitura e cambio della biancheria da letto e da bagno, ma non durante la permanenza; • fornitura senza limiti di consumo di energia elettrica, acqua, gas e riscaldamento, nei periodi di accensione dipendenti dalla classificazione climatica dei singoli Comuni; • assistenza, manutenzione e riparazioni nelle camere o negli appartamenti; • ricevimento degli ospiti con o senza accesso informatizzato, ma non in apposito locale di ricevimento. 	È possibile prevedere servizi di: <ul style="list-style-type: none"> • pulizia delle camere o degli appartamenti; • fornitura e cambio della biancheria da letto e da bagno; • fornitura senza limiti di consumo di energia elettrica, acqua, gas e riscaldamento, nei periodi di accensione dipendenti dalla classificazione climatica dei singoli Comuni; • assistenza, manutenzione e riparazioni nelle camere o negli appartamenti; • ricevimento degli ospiti con o senza accesso informatizzato.
Gestione imprenditoriale	Non richiesta, dunque può essere sia gestione imprenditoriale sia gestione in capo a privato fuori da esercizio di impresa.	Sempre (diretta o indiretta).
Numero appartamenti	Non individuato.	Almeno 3 o più case o appartamenti.
Spazi riservati al proprietario	Non precluso.	Non possibile riservarsi in modo permanente vani o locali.
Trattamento IVA e REDDITI delle prestazioni svolte da soggetto passivo IVA	IVA: prestazione di servizi (IVA 10% - n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72) se svolta abitualmente, altrimenti non soggetta per mancanza dei presupposti. REDDITI: determinati dalla differenza tra ricavi e costi salvo regimi agevolativi.	IVA: prestazione di servizi (IVA 10% - n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72) REDDITI: determinati dalla differenza tra ricavi e costi salvo regimi agevolativi.

Alla luce delle norme contenute nella L. reg. 13/2017, le principali differenze tra CAV e locazione turistica sono così individuabili:

- l'attività di CAV può essere esercitata solo mettendo a disposizione almeno 3 case o appartamenti, mentre per la locazione turistica non è richiesto un numero minimo di unità abitative;
- l'attività di CAV può essere gestita solo in forma imprenditoriale, mentre la locazione turistica può essere esercitata sia da soggetto imprenditore sia da un privato;
- all'interno delle CAV non si possono riservare locali per il proprietario;
- nelle CAV si possono fornire tutti i servizi di ospitalità turistica di cui all'art. 11 della L. reg. 13/2017, mentre nell'ambito della locazione turistica tali servizi possono essere erogati solo con le limitazioni di cui all'art. 5 co. 2 lett. a) e b) (pulizia e cambio della biancheria all'inizio di ogni locazione e mancanza di locale dedicato alla ricezione degli ospiti);
- nella CAV l'unità abitativa può essere data in uso a turisti fino ad un massimo di 90 giorni consecutivi mentre nella locazione turistica non sono individuati limiti temporali¹⁹.

Tuttavia, non sempre il confine è così netto e facilmente individuabile.

Cosa succede se di fatto vengono soddisfatti i requisiti di entrambe le fattispecie?

Poniamo il caso, ad esempio, di una società:

- con 4/5 appartamenti;
- che fornisce i servizi ex art. 11 ma senza reception e con fornitura e cambio della biancheria solo al cambio ospite;
- che non si riserva locali;
- che concede gli appartamenti per periodi brevi, tendenzialmente sotto i 30 giorni.

¹⁹ Occorre tuttavia tenere presente che il regolamento 4/2018 prevede determinati adempimenti amministrativi esclusivamente per le locazioni turistiche di durata non superiori a 30 giorni consecutivi.

Secondo la Regione Piemonte, ove l'attività sia gestita in forma imprenditoriale, essa ricade nella fattispecie della CAV e non nella locazione turistica.
Pertanto, il discrimine tra le due fattispecie è l'esercizio dell'attività in forma imprenditoriale.

2.4.2 Altre fattispecie

Non configurano locazione turistica le seguenti strutture ricettive extra-alberghiere regolate dalla L. reg. 13/2017.

Esercizi di affittacamere e locande

Gli esercizi di affittacamere (art. 3 della L. reg. 13/2017) sono strutture ricettive composte da camere ubicate in non più di due appartamenti ammobiliati nello stesso stabile, nei quali sono forniti alloggio ed eventualmente servizi complementari con esclusione del posto di cottura o della cucina.

Gli esercizi di affittacamere possono essere gestiti:

- in forma non imprenditoriale in quanto il titolare, anche avvalendosi della propria organizzazione familiare, gestisce, con carattere continuativo, sistematico e professionale, non più di due appartamenti ubicati nel medesimo stabile dotati, complessivamente, di un massimo di 3 camere e 6 posti letto, senza servizi aggiuntivi o preparazione e somministrazione di alimenti e bevande;
- in forma imprenditoriale in quanto il titolare gestisce, con carattere continuativo, sistematico e professionale, non più di due appartamenti ubicati nel medesimo stabile dotati, complessivamente, di un massimo di 6 camere e 12 posti letto, fornendo il servizio di pernottamento e di eventuale preparazione e somministrazione di alimenti e bevande.

Bed & breakfast

Con la denominazione "*bed & breakfast*" (art. 4 della L. reg. 13/2017), la cui traduzione letterale dall'inglese significa "letto e colazione", si identifica l'esercizio (anche saltuario) del servizio di ospitalità che consente ad un privato, avvalendosi della normale organizzazione familiare, di accogliere gli ospiti nella propria abitazione, mettendo a disposizione dei clienti alcune stanze dell'appartamento.

In particolare, si tratta di un'attività ricettiva di tipo extra-alberghiero, svolta da parte di soggetti privati che offrono un servizio di alloggio e prima colazione, con un numero limitato di camere e/o posti letto, utilizzando parti della abitazione in cui risiede oppure immobili diversi da quello di residenza ove eleggono domicilio, con periodi di apertura annuale o stagionale.

È previsto un limite quantitativo di camere e posti letto (3 camere e 6 posti letto se l'attività non è svolta in forma imprenditoriale e 6 camere e 12 posti letto se l'attività è svolta in forma imprenditoriale).

Case per ferie

Le case per ferie (art. 7 della L. reg. 13/2017) sono strutture ricettive attrezzate per il soggiorno temporaneo di persone singole o di gruppi, organizzate e gestite, per il conseguimento di finalità sociali, culturali, religiose o sportive, da soggetti privati, da enti pubblici e da associazioni senza scopo di lucro, nonché da enti o aziende per il soggiorno dei propri dipendenti e dei loro familiari.

Nelle case per ferie possono essere ospitati anche dipendenti e familiari di altre aziende o di altri enti con cui viene stipulata apposita convenzione.

Le case per ferie, in relazione alla particolare funzione che svolgono, possono assumere le seguenti denominazioni:

- foresterie: strutture ricettive annesse a collegi, convitti, istituti religiosi, gestite da enti o associazioni che operano nel campo del turismo sociale, religioso, scolastico e giovanile;
- centri soggiorno: strutture ricettive gestite da associazioni, da enti pubblici o da soggetti e organizzazioni private, volte all'accoglienza e all'ospitalità, anche in forma di gruppo, per la promozione del turismo sociale, educativo e sportivo.

Ostelli

Gli ostelli (art. 8 della L. reg. 13/2017) sono strutture ricettive attrezzate per il soggiorno e il pernottamento temporaneo e prevalente dei giovani e dei loro accompagnatori, gestite a fini di turismo sociale e giovanile da soggetti pubblici, da enti o associazioni riconosciute senza scopo di lucro, nonché da operatori privati con finalità di carattere economico.

In tali strutture è consentita la preparazione e la somministrazione di alimenti e bevande per le persone alloggiate e per i loro accompagnatori, nonché per coloro che utilizzano la struttura in conformità delle finalità cui la stessa è destinata.

Residenze di campagna - Country house

Le residenze di campagna (art. 9 della L. reg. 13/2017) sono strutture ricettive ubicate in ville padronali, casali o case coloniche inserite in contesti ambientali di valore naturalistico e paesaggistico, collocate al di fuori dei centri urbani e gestite in forma imprenditoriale.

L'offerta turistica può comprendere il pernottamento in camere o appartamenti con servizio autonomo di cucina fino ad un massimo di 10 posti letto, la somministrazione di alimenti e bevande alle persone alloggiate, l'esercizio di attività ludico-ricreative e sportive finalizzate alla valorizzazione dei beni naturalistici, ambientali e culturali del territorio rurale, nonché i servizi di ospitalità turistica e complementari.

Le residenze di campagna non sono annesse ad un'azienda agricola e non sono gestite da un imprenditore agricolo.

Soluzioni ricettive innovative

È prevista la facoltà di individuare soluzioni turistico-ricettive innovative (art. 10 della L. reg. 13/2017) ubicate in aree o strutture differenti da quelle sopra disciplinate al fine di favorire lo sviluppo e la modernizzazione della proposta di ospitalità turistica.

2.5 DIFFERENZE RISPETTO ALLA LOCAZIONE TURISTICA

L'attività ricettiva extra-alberghiera si distingue dal contratto di locazione turistica in quanto, mentre nel primo caso sono forniti, nel corso della locazione, anche servizi complementari (ad esempio colazione, cambio biancheria, pulizia camere, ecc.), nel caso della locazione turistica è concesso solo il godimento dell'immobile.

Come precisato anche dalla giurisprudenza²⁰:

- nel contratto di locazione di immobile arredato, l'oggetto si esaurisce nel godimento del bene, anche se il concedente può eventualmente fornire prestazioni accessorie di natura strumentale;
- nel contratto di albergo e in quello di "residence" l'oggetto risulta integrato dal punto di vista causale e funzionale, oltre che dal godimento del bene, da una serie di prestazioni riconducibili sinallagmaticamente al contratto di somministrazione o al contratto d'opera, le quali assumono una rilevanza paritetica rispetto alla prestazione dell'alloggio.

Dunque, mentre nel contratto d'albergo al godimento dell'immobile si accompagna la fornitura di servizi aggiuntivi, quali la pulizia dell'alloggio o il cambio della biancheria, nel rapporto di locazione sono ammesse prestazioni accessorie minime, purché strumentali al godimento e non integranti servizi alla persona.

Prima fornitura di biancheria

Premesso che la messa a disposizione di servizi accessori all'immobile locato realizza, in linea di principio, un'attività di tipo ricettivo, ci si è interrogati su come debba qualificarsi il contratto di locazione che prevede, oltre alla locazione dell'immobile adibito ad uso turistico, anche la fornitura di biancheria (copriletto, lenzuola, coperte) all'inizio del soggiorno.

Ciò potrebbe, infatti, essere considerato un servizio alla persona o comunque di tipo alberghiero, a cui dovrebbe conseguire la riqualificazione del contratto in termini di casa vacanze o altra fattispecie assimilabile a carattere ricettivo²¹.

Sul punto si segnala che, con l'ordinanza 19.3.2014 n. 6501, la Corte di Cassazione ha confermato il principio secondo cui, se la concessione in godimento di un immobile arredato è accompagnata dalla prestazione di servizi non direttamente inerenti al godimento dell'immobile (quali la climatizzazione o la somministrazione di acqua, luce e gas), ma di carattere personale (come le pulizie od il cambio della biancheria), il rapporto, specialmente se si inserisce in un'attività avente ad oggetto la cessione di una pluralità di immobili, non è qualificabile come locazione immobiliare.

²⁰ Si veda la risalente Cass. 4.2.1987 n. 1067, che ha individuato l'elemento distintivo del contratto d'albergo (la cui applicazione si estende alle altre strutture ricettive ai sensi dell'art. 1786 c.c.) rispetto alla locazione. Nell'albergo, dunque, la concessione di servizi accessori fa sì che l'uso dell'immobile configuri un elemento non esclusivo della più complessa prestazione assicurata al beneficiario (così Venturelli A. *sub* art. 53 dell'Allegato 1 al DLgs. 79/2011, in "Commentario breve alla disciplina delle locazioni immobiliari", diretto da Zaccaria A., Cedam, 2017, p. 555 ss.).

²¹ Oltre alle diverse conseguenze fiscali della qualificazione in termini di attività imprenditoriale. Si veda "Imposte dirette", § 2.1 del presente Speciale.

Tuttavia, se l'esecuzione di servizi accessori (quali la fornitura della biancheria e l'impegno alla pulizia dei locali) è caratterizzata non da regolarità e professionalità, bensì è meramente occasionale e non altera l'uso abitativo dell'immobile, essa non si considera un servizio alla persona e non impone la riqualificazione del contratto in termini estranei alla locazione²².

Alcune leggi regionali hanno espressamente previsto la possibilità di pulire l'alloggio e fornire biancheria pulita, compresa quella del bagno, purché ciò avvenga esclusivamente al cambio dell'ospite (così l'art. 47-*bis* della L. reg. Friuli-Venezia Giulia 21/2016, l'art. 27-*bis* della L. reg. Veneto 11/2013 e l'art. 5 della L. reg. Piemonte 13/2017, che esclude che tali servizi vengano prestati durante la permanenza dell'ospite).

²² La definizione dell'art. 4 co. 1 del DL 50/2017, secondo cui sono locazioni brevi anche i contratti in cui sono previsti servizi accessori quali la fornitura di biancheria e la pulizia dei locali, opera solo ai fini dell'individuazione del regime fiscale applicabile al reddito generato dal contratto e, in ogni caso, va interpretata nel senso di ammettere tali servizi solo se aventi carattere occasionale (così Venturelli A. *sub* art. 53 dell'Allegato 1 al DLgs. 79/2011, in "Commentario breve alla disciplina delle locazioni immobiliari", diretto da Zaccaria A., Cedam, 2017, p. 555 ss.).

IMPOSTE DIRETTE

Anita MAURO¹, Erica MENICHELLI, Stefano SPINA e Stefania TELESCA

1 PREMESSA

Tradizionalmente, l'alloggio turistico è in buona parte assicurato dalle strutture alberghiere, settore imprenditoriale il cui inquadramento, sotto il profilo fiscale, non presenta aspetti di particolare problematicità.

Infatti, le prestazioni di alloggio rese dagli imprenditori alberghieri:

- ai fini delle imposte sui redditi, generano componenti positivi (ricavi) del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 55 co. 1 lett. a) del TUIR;
- ai fini dell'IVA, scontano l'imposta, ai sensi dell'art. 4 co. 1 del DPR 26.10.72 n. 633, con l'aliquota del 10%, prevista dal n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 26.10.72 n. 633.

Diversamente, le prestazioni a titolo oneroso di alloggio ai turisti rese da soggetti che non siano imprenditori alberghieri generano, in capo al soggetto che le pone in essere, un reddito da inquadrare, in alternativa:

- tra i redditi fondiari (redditi da locazione), ai sensi dell'art. 37 co. 4-*bis* del TUIR, ove si tratti di attività di mera locazione, priva di natura imprenditoriale (si veda il successivo § 3.2);
- tra i redditi d'impresa, ai sensi dell'art. 55 del TUIR, ove l'attività sia esercitata per professione abituale, mediante un'organizzazione dei mezzi in forma di impresa (si veda il successivo § 2);
- tra i redditi diversi (redditi derivanti dall'esercizio non abituale di attività commerciali), ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR, ove, pur trattandosi di attività commerciale, essa sia esercitata occasionalmente² (si veda il successivo § 3.1).

Inoltre, l'anzidetta prestazione, ricorrendone i relativi presupposti oggettivi e soggettivi, può rientrare nell'ambito di applicazione dell'IVA³.



Fig. 1 - Redditi prodotti dalla locazione a turisti

L'esame della fiscalità diretta delle locazioni turistiche, dopo aver individuato le varie tipologie di redditi che possono essere prodotti dalle locazioni turistiche, prosegue delineando due istituti specifici:

¹ a.mauro@eutekne.it.

² In tal senso, si vedano Campi R., Pennacci A. "La locazione di immobili per vacanze: qualificazione dei redditi generati dalle locazioni turistiche", *Il fisco*, 11, 2002, p. 1/1580 ss.

³ Sul tema, si rinvia a "Imposte indirette", § 2 del presente Speciale.

- le locazioni brevi, di cui all'art. 4 del DL 50/2017 (§ 6);
- la cedolare secca di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011 (§ 5).

2 LOCAZIONE A TURISTI E ATTIVITÀ DI IMPRESA

In base all'art. 55 co. 1 e 2 del TUIR, affinché la locazione di alloggi a turisti ricada nell'ambito del reddito d'impresa, la prestazione deve essere resa:

- con professionalità abituale⁴, ancorché non esclusiva⁵, ossia in maniera stabile e continuativa, ancorché stagionale;
- con un'organizzazione di mezzi in forma imprenditoriale (atteso che il servizio di alloggiamento non rientra tra le attività di cui all'art. 2195 c.c., la sua configurazione come attività di impresa postula la sussistenza dell'organizzazione in forma imprenditoriale)⁶.

I principali indicatori del corretto inquadramento fiscale delle varie fattispecie di locazione turistica consistono, quindi, nelle caratteristiche oggettive della prestazione di alloggio. In tal senso rilevano:

- eventuali prestazioni accessorie all'alloggio, come, ad esempio, i servizi di pulizia, di cambio biancheria, ecc. (si veda il successivo § 2.1);
- il carattere abituale (o non occasionale) della prestazione (§ 2.3);
- la presenza di un'organizzazione di beni preposti all'effettuazione delle prestazioni di alloggio (si veda il § 2.2).

Società commerciali

Ove la prestazione di alloggio sia resa da una società di persone commerciale, ovvero da una società di capitali o da un ente commerciale residente, non potrà che configurarsi un reddito di impresa, operando la presunzione di cui agli artt. 6 co. 3 e 81 del TUIR.

Ciò può avere riflessi sulla qualificazione "fiscale" degli immobili. Infatti, gli immobili oggetto di locazioni turistiche risultano accatastati come "abitativi" (da A/1 a A/11, con esclusione della categoria A/10), ma:

- in caso di svolgimento di impresa turistica, gli immobili, ancorché accatastati come "abitativi" sono considerati strumentali per destinazione ed il reddito è determinato dalla differenza tra i ricavi ed i costi⁷,
- in caso di svolgimento di attività di locazione, gli immobili sono considerati "patrimoniali" con l'applicazione dell'art. 90 TUIR per cui le spese di gestione e di funzionamento degli stessi risultano indeducibili.

Strutture alberghiere

Presuppongono strutturalmente la forma imprenditoriale le strutture ricettive come alberghi, motels, villaggi turistici, residence, campeggi o villaggi turistici, che difficilmente si sottraggono ad una dimensione imprenditoriale, in quanto richiedono una gestione complessa e articolata, atta a configurare un'attività commerciale produttiva di reddito d'impresa⁸.

Valutazione caso per caso

La presente trattazione si sofferma, invece, proprio sulle locazioni para-alberghiere, ovvero le categorie più critiche, come le locazioni turistiche e strutture affini, per le quali risulta indispensabile un esame caso per caso dell'attività e dei servizi forniti.

La principale difficoltà, infatti, nell'inquadrare l'attività di fatto esercitata nella corretta tipologia reddituale, consiste nell'individuare in modo oggettivo i parametri connotanti o meno l'esercizio di una attività commerciale.

Il legislatore, nell'ambito della disciplina delle locazioni brevi (art. 4 co. 3-*bis* del DL 50/2017)⁹ aveva disposto l'emanazione, entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione¹⁰, di un regolamento¹¹ che avrebbe

⁴ L'attività viene esercitata in modo sistematico e non saltuario, mediante il compimento, ancorché discontinuo, di una serie ripetuta di atti per la produzione e lo scambio di beni e servizi.

⁵ Art. 55 co. 1 del TUIR.

⁶ Art. 55 co. 1 e 2 lett. a) del TUIR.

⁷ In tal senso si vedano la ris. Agenzia delle Entrate 26.2.2002 n. 55 e la C.T.C. 7.5.92 n. 3379.

⁸ Così Corradin C. "Disciplina fiscale della prestazione di alloggio ai turisti", *Schede di Aggiornamento*, 5, 2002, p. 695.

⁹ Si veda il successivo § 6.

¹⁰ Conv. L. 21.6.2017 n. 96.

¹¹ Su iniziativa del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

dovuto definire i criteri base per considerare come imprenditoriale l'attività svolta, in base anche ai seguenti parametri:

- numero delle unità immobiliari locatate,
- durata delle locazioni in un anno solare.

Le indicazioni fornite in tale provvedimento avrebbero potuto trovare applicazione anche al di fuori dello specifico campo delle locazioni brevi, risultando utili anche per definire, più in generale, i confini dell'attività di impresa con riferimento alle locazioni a turisti, in tutte le fattispecie in cui essa può manifestarsi.

Tuttavia, tale regolamento non è mai stato emanato.

Pertanto, in difetto di una specifica normativa, al fine di inquadrare correttamente la componente reddituale in esame occorre individuare gli elementi idonei a tracciare il confine fra l'esercizio di mera locazione immobiliare e l'esercizio di attività commerciale, secondo quanto stabilito dalla prassi e dalla giurisprudenza.

È stato chiarito, infatti, che, dal punto di vista fiscale, non hanno efficacia vincolante le indicazioni fornite dalle varie leggi regionali, le quali talvolta indicano il numero di immobili o le modalità di prestazione dei servizi che, ai fini amministrativi, configurano l'esercizio in forma imprenditoriale o non imprenditoriale¹².

In ambito fiscale, quindi, non si può prescindere da un esame caso per caso, guidato dai principi che presiedono l'ordinamento tributario.

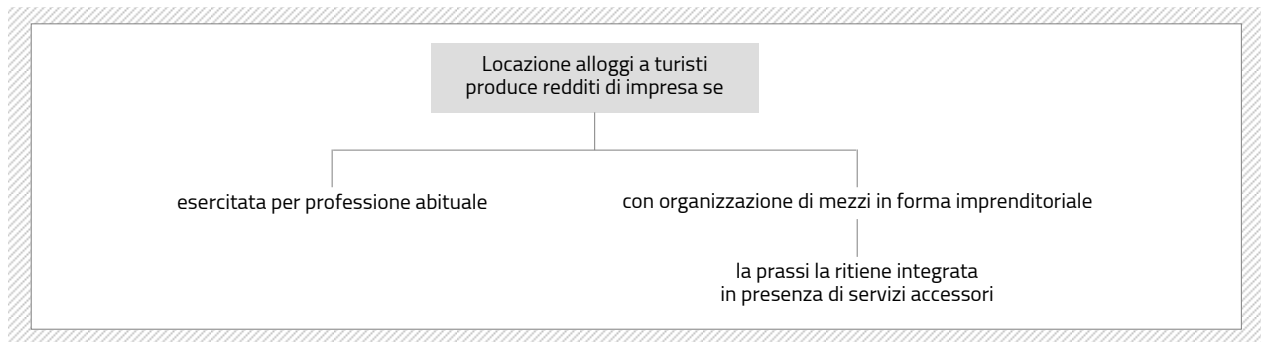


Fig. 2 - Locazione a turisti come reddito di impresa

2.1 PRESTAZIONE DI SERVIZI ACCESSORI

Un primo elemento discriminante, che consente di distinguere l'attività di mera locazione, rientrante tra i redditi fondiari, dall'attività "para-alberghiera" esercitata in forma imprenditoriale, secondo l'Amministrazione finanziaria¹³ e la giurisprudenza¹⁴, è rappresentato dall'erogazione o meno di servizi accessori.

In particolare, secondo questa tesi, quando, accanto alla prestazione di alloggio svolta con abitualità e professionalità, vengano effettuate prestazioni accessorie, quali ad esempio "la pulizia ed il riassetto degli ambienti, il cambio della biancheria, lavaggio e stiratura di indumenti"¹⁵, si considerano sussistenti l'organizzazione e la struttura imprenditoriale e si configura quindi un reddito d'impresa.

Ad esempio, nella R.M. 31.12.86 n. 9/16, viene affermato che "l'affitto di camere ammobiliate, con prestazione di servizi accessori, quali la consegna e il cambio della biancheria e il riassetto del locale, pur in mancanza di organizzazione esterna in forma di impresa, configura attività commerciale con produzione di reddito di impresa, se tale attività viene esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva".

Servizi alberghieri

La C.T. Prov. Firenze 8.11.2016 n. 1483 ha affermato che genera reddito d'impresa l'attività di gestione di case e appartamenti arredati per le vacanze quando la locazione vera e propria si accompagna alla prestazione di una serie di servizi di natura alberghiera, tipicamente non presenti nella locazione temporanea di cui alla L. 431/98.

Ad ulteriore conferma della qualificazione reddituale, sono state rilevate nel caso specifico:

¹² Campi R., Pennacci A. "La locazione di immobili per vacanze: qualificazione dei redditi generati dalle locazioni turistiche", *Il fisco*, 11, 2002, p. I/1580 ss.

¹³ R.M. 15.7.77 n. 361700, R.M. 18.4.80 n. 381786, R.M. 24.9.80 n. 381691 e R.M. 31.12.86 n. 9/1916

¹⁴ Cfr. C.T.C. 7.5.92 n. 3379 e C.T. II° Forlì 11.6.82.

¹⁵ Così la R.M. 24.9.80 n. 381691.

- una struttura piramidale con al vertice il gestore degli immobili che delegava a terzi la prestazione dei servizi accessori;
- la pubblicità su Internet dell'affitto degli appartamenti.

Servizi irrilevanti

Invece, sono irrilevanti, ai fini dell'individuazione dell'attività di impresa, secondo la DRE Veneto 31.1.2008 n. 907-1/2008, i servizi:

- di fornitura di energia elettrica, acqua calda e fredda, gas e riscaldamento;
- di accoglienza e recapito per gli ospiti;
- di assistenza per la manutenzione delle unità abitative e di riparazione e sostituzione di arredi, corredi e dotazioni deteriorati.

Infatti, tali servizi sono propri anche della locazione ordinaria.

Servizi rilevanti per la qualifica come reddito di impresa	Servizi irrilevanti per la qualifica come reddito di impresa
Pulizia e riassetto degli ambienti	Fornitura di energia elettrica, acqua calda e fredda, gas e riscaldamento
Cambio della biancheria	Accoglienza e recapito per gli ospiti
Lavaggio e stiratura degli indumenti	Assistenza per la manutenzione delle unità abitative
Ulteriori servizi di natura alberghiera	Riparazione e sostituzione di arredi, corredi e dotazioni deteriorati

Locazioni brevi

Si segnala che l'art. 4 del DL 50/2017 (cui è dedicato il successivo § 6), in tema di locazioni brevi, precisa che è compatibile con tale tipologia contrattuale (che esula dal reddito di impresa e produce redditi fondiari o redditi diversi) la fornitura di biancheria e di pulizia dei locali.

Ciò ha portato parte della dottrina a ritenere non più attuali le affermazioni della prassi che ritenevano sufficienti tali servizi a configurare un'attività alberghiera e non una mera locazione produttiva di redditi fondiari¹⁶.

2.2 ORGANIZZAZIONE DELL'ATTIVITÀ

Sebbene, come illustrato nel paragrafo precedente, l'Amministrazione finanziaria appaia propensa a rinvenire un'organizzazione imprenditoriale ove alla locazione a turisti si accompagnino servizi accessori, tuttavia, anche un'attività di mera locazione, se svolta con organizzazione e professionalità, potrebbe essere configurata come attività di impresa (a prescindere, quindi, dalla presenza di servizi accessori).

Ad esempio, la presenza di una struttura composta da persone e mezzi, magari supportata da un proprio sito Internet per la promozione dei fabbricati, ben si presterebbe a configurare una attività imprenditoriale¹⁷.

Tale aspetto non risulta affrontato dall'Agenzia delle Entrate, se non con riferimento a fattispecie diverse dalla locazione¹⁸.

2.3 CARATTERE ABITUALE DELLA PRESTAZIONE

Perché l'attività di locazione di alloggi a turisti possa ricadere nel reddito di impresa, è necessario che l'attività, organizzata in forma di impresa¹⁹ sia esercitata "per professione abituale" ai sensi dell'art. 55 co. 1 del TUIR.

In assenza di tale requisito, la medesima attività fuoriesce dall'ambito del reddito di impresa per ricadere tra i redditi diversi (redditi derivanti dall'esercizio non abituale di attività commerciali, ex art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR)²⁰.

¹⁶ Semeraro P., Infranca G. "Incoerente escludere le case vacanza dalla cedolare secca", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 12.6.2019.

¹⁷ Secondo Cass. 7.9.2018 n. 21841 sono elementi sintomatici dell'attività imprenditoriale (da parte di una società di intermediazione immobiliare) il rinvenimento di biancheria presso la sede della società, la pubblicità su siti internet di case vacanza con la fornitura di annessi servizi accessori, le operazioni bancarie non giustificate sui conti societari e dei soci e, infine, la sottoscrizione di contratti con turisti affittuari di durata non superiore a 30 giorni (per un commento, si veda Borgoglio A. "Accertamento come affittacamera per il mediatore che fornisce servizi accessori", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 30.10.2018).

¹⁸ Si veda la ris. 20.6.2002 n. 204 con riferimento al tema della costruzione e successiva vendita di un complesso immobiliare.

¹⁹ Per la presenza di servizi accessori o perché resa con organizzazione di mezzi e persone.

²⁰ Si veda il successivo § 3.1.

La prassi in merito²¹ ha, quindi, evidenziato che il requisito della professionalità abituale²² può affermarsi solo se l'attività viene esercitata in modo sistematico e non saltuario, con carattere di stabilità e con una organizzazione di mezzi.

Pertanto, i redditi derivanti dalla locazione di alloggi ai turisti, in presenza di servizi accessori, o, comunque ove la locazione sia resa in forma organizzata, può ricadere:

- nel reddito di impresa²³ se effettuata in modo "stabile";
- nei redditi diversi se, pur in presenza di "organizzazione", l'attività di locazione è esercitata occasionalmente.

Criteri per individuare la professionalità abituale

La risposta all'interpello DRE Veneto 31.1.2008 n. 907-1/2008 formula alcune considerazioni utili a valutare la sussistenza della condizione della "professionalità abituale", che consente di distinguere se la locazione generi reddito d'impresa o redditi diversi. In essa viene, infatti, precisato che:

- eventuali previsioni delle leggi regionali che definiscano il numero di immobili destinato all'esercizio dell'attività "in forma non imprenditoriale" non pongono alcun vincolo in ambito tributario; sicché, ad esempio, ove la norma regionale stabilisca che, al di sotto di 4 immobili, l'attività si considera "non imprenditoriale", la locazione a turisti di 3 immobili non va, per ciò solo, considerata esercitata al di fuori dell'impresa;
- in assenza di una precisa indicazione normativa, per individuare la professionalità abituale dell'attività, si dovrebbe far riferimento al numero di immobili gestiti, piuttosto che ai corrispettivi percepiti dalla locazione. In particolare, la DRE fornisce una indicazione "di massima" del numero di immobili che potrebbe configurare la professionalità, affermando che "si ritiene che sia ravvisabile l'esercizio dell'attività in parola per «professione abituale» nell'ipotesi in cui le unità abitative locate (o comunque a disposizione per la locazione) siano di numero superiore a 2, dal momento che la concessione degli immobili con la relativa fornitura dei servizi non potrebbe più essere considerata alla stregua di un'attività commerciale occasionale".

3 LOCAZIONE A TURISTI RESA IN FORMA NON IMPRENDITORIALE

Qualora la prestazione di alloggio non venga resa con i connotati propri dell'imprenditorialità, possono darsi le seguenti, ulteriori, ipotesi:

- i corrispettivi delle prestazioni di alloggio sono conseguiti nell'ambito dell'esercizio non abituale di un'attività commerciale. In tal caso, si configura un reddito diverso ex art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR²⁴;
- i redditi derivanti dalle prestazioni di alloggio rappresentano il canone percepito a fronte della mera locazione di unità abitative ai turisti, per brevi periodi. In tal caso si configura un reddito fondiario.

3.1 REDDITO DIVERSO

Nell'ipotesi in cui la locazione venga effettuata con la prestazione di servizi accessori (e quindi con un'organizzazione di mezzi *ad hoc*), ma senza i connotati dell'abitudine (ovvero occasionalmente), può configurarsi l'ipotesi reddituale di cui all'art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR (redditi diversi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente).

I redditi rientranti in tale categoria vanno determinati, ai sensi del successivo art. 71 co. 2 del TUIR, come differenza tra l'ammontare dei corrispettivi delle prestazioni di alloggio percepiti nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

²¹ Per tutte si veda la C.M. 16.6.87 n. 13 in riferimento all'attività di affittacamere e la R.M. 13.10.2000 n. 155/E in tema di *bed & breakfast*, oltre a R.M. 15.7.77 n. 361700, R.M. 18.4.80 n. 381786 e R.M. 29.9.80 n. 381691.

²² La quale implica, in generale, il compimento, sebbene discontinuo, di una serie ripetuta di atti per la produzione o lo scambio di beni e di servizi.

²³ In tal caso, gli immobili locati, seppur abitativi per loro natura, divengono strumentali per destinazione in base a quanto affermato dalla ris. 26.2.2002 n. 55/E.

²⁴ Si tratta dei redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente.

Redditi PF - Quadro RL

Nella compilazione del modello REDDITI PF 2019, il soggetto persona fisica non imprenditore che abbia locato nel 2018 un immobile abitativo occasionalmente, con contratto di locazione turistica, fornendo i servizi accessori che escludono la produzione di soli redditi fondiari, dovrà indicare i canoni di locazione (per ipotesi, 800,00 euro) nel quadro RL, in quanto essi configurano redditi diversi, compilando il rigo RL14, indicando i canoni nella colonna 1 e le spese specificamente inerenti (in ipotesi, 50,00 euro) in colonna 2.

Redditi derivanti da attività occasionale o da obblighi di fare, non fare e permettere	RL14	Corrispettivi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente	800,00	50,00
	RL15	Compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente	,00	,00
	RL16	Compensi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere	,00	,00
	RL17	Redditi determinati ai sensi dell'art. 71, comma 2-bis del Tuir	,00	,00
	RL18	Totale (sommare gli importi da rigo RL5 a RL17)	,00	,00
	RL19	Reddito netto (col. 1 rigo RL18 - col. 2 rigo RL18; sommare l'importo di rigo RL19 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5)	,00	,00
RL20	Ritenute d'acconto (sommare tale importo alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)	,00	,00	

Cedolare secca

I redditi diversi, in linea di principio, non potrebbero accedere alla cedolare secca²⁵, in quanto essa è applicabile con riferimento ai redditi fondiari. Un'eccezione a tale regola è stata prevista nel contesto delle locazioni brevi, con riferimento alle quali l'opzione per la cedolare è possibile anche sui redditi diversi prodotti dal contratto di sublocazione breve e dal contratto di locazione breve stipulato dal comodatario²⁶.

Ad esempio, il comodatario che, nel 2018, abbia locato con contratto di locazione breve l'immobile di cui gli è stato attribuito il comodato, per 20 giorni, al canone di 500,00 euro, dovrà dichiarare tale reddito nel modello REDDITI PF al quadro RL, compilando il rigo RL10, ove potrà, barrando la colonna 3, accedere alla cedolare secca²⁷.

RL10	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) e h-ter) del Tuir, derivanti dall'utilizzazione da parte di terzi di beni mobili ed immobili	Cedolare secca	1	,00	2	,00
			3	X	4	500,00
			5	,00	6	500,00
			Totale Cedolare secca		500,00	500,00

Non si ritiene che tali eccezioni, operanti per le locazioni brevi del comodatario e per le sublocazioni abbiano comportato la possibilità generalizzata di applicare la cedolare secca anche ai redditi diversi derivanti da contratti di locazione turistica o assimilati²⁸, come dimostrato dal fatto che nel rigo RL14²⁹ del modello REDDITI PF 2019 (da utilizzare per dichiarare i redditi diversi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente), non esiste alcuno spazio dedicato alla cedolare secca.

3.2 REDDITO FONDIARIO

Se il possessore dell'immobile si limita a concedere gli appartamenti³⁰ in locazione per brevi periodi, senza effettuare prestazioni accessorie (cfr. § 2.1), in assenza di un'organizzazione imprenditoriale, il reddito che ne deriva è riconducibile alla categoria dei redditi fondiari e si determina in base all'art. 37 co. 4-bis del TUIR³¹, risultando pari al maggiore tra:

- la rendita catastale rivalutata dell'unità immobiliare locata;
- il canone³², ridotto forfetariamente del 5%.

²⁵ Si veda il successivo § 5.

²⁶ Si veda il successivo § 6.2.

²⁷ In caso di opzione per la cedolare sui redditi diversi, le istruzioni al modello REDDITI PF 2019 specificano che non è possibile scomputare le spese inerenti al contratto di locazione breve o sublocazione breve: la colonna 5 non può essere compilata. Si veda l'analisi a cura di Mauro A. "Cedolare secca e locazioni brevi nel modello REDDITI 2019", in "Cedolare secca", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

²⁸ Nell'ipotesi di tassazione delle "locazioni brevi" come redditi diversi, pur non accedendo al regime premiale della tassazione forfetaria, il locatore potrà scomputare i costi afferenti l'attività esercitata e le eventuali ritenute subite.

²⁹ Si veda l'esempio soprastante.

³⁰ È irrilevante il loro numero, in assenza di servizi accessori, cfr. DRE Veneto 31.1.2008 n. 907-1/2008.

³¹ R.M. 4.1.86 n. 324457 e C.M. 16.6.87 n. 13.

³² A tal riguardo rileva il canone di locazione indicato nel contratto e non quello effettivamente percepito se inferiore.

Tale assunto può essere applicato anche alle locazioni di breve durata concluse utilizzando piattaforme informatiche per la promozione degli immobili³³, per le quali gli intermediari operano la ritenuta sul canone³⁴.

REDDITI PF

Ad esempio, ove Tizio, persona fisica non imprenditore, abbia stipulato con Caio un contratto di locazione turistica (privo di servizi accessori) per 3 settimane (21 giorni) ad agosto 2018, al canone di 1.200,00 euro, optando per la cedolare secca, con riferimento ad un immobile avente rendita di 1.800,00 euro, il modello redditi risulterà così compilato, tenuto conto che il canone (1200) risulta superiore alla rendita rivalutata (1890), parametrata ai giorni di locazione ($1890/365 \times 21 = 108,74$).

	Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Casi part. IMU
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RB1	1.800,00	3	21	100	3	1.200,00			X	
	REDDITI Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU	Stato di emergenza		
	13	14	15	16	17	18	19			
	,00	1.200,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00		

Detrazione IRPEF

L'Agenzia delle Entrate con la ris. 28.1.2008 n. 18 ha chiarito che, ove la locazione turistica produca reddito fondiario, il proprietario dell'immobile acquisisce anche il diritto di usufruire della detrazione IRPEF per interventi di ristrutturazione edilizia di cui alla L. 449/97.

Cedolare secca

Ove il reddito prodotto mediante l'attività di locazione turistica rientri tra i redditi fondiari, il locatore può accedere, in presenza di opzione e delle altre condizioni richieste dall'art. 3 del DLgs. 23/2011, al regime sostitutivo della cedolare secca³⁵.

Locazioni brevi

Va segnalato che la disciplina delle "locazioni brevi" recata dall'art. 4 del DL 50/2017³⁶ consente di escludere dal reddito di impresa (e di ricondurre ai redditi fondiari), in assenza di altri elementi, le locazioni di immobili abitativi durata inferiore a 30 giorni, operate da persone fisiche, anche in presenza di prestazioni di servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali.

Pertanto, ove siano soddisfatte le condizioni per configurare la locazione breve, ai sensi del citato art. 4 del DL 5/2017, la presenza di prestazioni accessorie di pulizia locali e fornitura di biancheria non è, da sola, idonea ad estromettere la locazione dai redditi fondiari.

Esempio di compilazione del modello REDDITI PF per le locazioni brevi

Caio, nel 2018, ha locato un immobile abitativo da lui usato come "seconda casa" (rendita non rivalutata 2.800,00 euro), tramite intermediario, con contratti di locazione breve, durante le vacanze estive (durata del contratto 21 giorni), al canone di 2.500,00 euro e natalizie (durata del contratto 15 giorni, di cui solo 9 nel 2018) al canone di 1.400,00 euro.

Per tutti i contratti, egli ha espresso l'opzione per la cedolare secca.

Si rileva che:

- nel rigo RB1 colonna 17 (riferito al periodo in cui l'immobile è stato "a disposizione"), il valore di 3.598,00 è dato dalla rendita catastale rivalutata, rapportata ai giorni di possesso, aumentata di 1/3, ovvero: $2.800,00 + 5\% = 2.940,00$; $2.940,00 \times 335/365 = 2.698,35$; $2.698,35 + 1/3$ di $2.698,35 = 2.698,35 + 899,45 = 3.597,8$;
- nel rigo RB 2 colonna 6, il valore di 2.500,00 configura il canone relativo al contratto di 21 giorni interamente riferibile al 2018;
- nel rigo RB3 colonna 6, il valore di 840,00 configura il canone rapportato ai giorni (9) di locazione nel 2018 ed è il risultato del seguente calcolo: $1.400,00 : 15 \times 9 = 840,00$;

³³ Cfr. lo studio Fondazione Nazionale Commercialisti "La fiscalità delle locazioni turistiche", 15.6.2016.

³⁴ Si veda il successivo § 6.3.2.

³⁵ Si rinvia al successivo § 5.

³⁶ Illustrata al successivo § 6.

- nel rigo RB1 colonna 14, il valore di 3.340,00 è il risultato del confronto tra il totale delle rendite ed il totale dei canoni, rapportati al periodo di possesso (non alla quota di possesso, atteso che, nel caso di specie, essa è pari al 100%), ovvero:
 - quota rendita RB2: $2.940,00 \times 21/365 = 169,15$;
 - quota rendita RB3: $2.940,00 \times 9/365 = 72,49$;
 - totale rendite: $169,15 + 72,49 = 241,64$;
 - totale canoni: $2.500,00 + 840,00 = 3.340,00$ (essendo maggiore del totale rendite, va indicato in colonna 14 del rigo RB1, atteso che, in caso di continuazione, i redditi imponibili vanno indicati tutti nel primo rigo compilato).

Il quadro RB, risulterà così compilato.

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI	Rendita catastale non rivalutata		Utilizzo		Possesso percentuale		Codice canone		Canone di locazione		Casi particolari		Continuazione (*)		Codice Comune		Cedolare secca		Casi part. IMU	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
RB1	2.800,00	2	335	100																
REDDITI IMPONIBILI																				
Tassazione ordinaria																				
Cedolare secca 21%																				
Cedolare secca 10%																				
REDDITI NON IMPONIBILI																				
Abitazione principale soggetta a IMU																				
Immobili non locati																				
Abitazione principale non soggetta a IMU																				
Stato di emergenza																				
Sezione I Redditi dei fabbricati																				
Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL																				
RB2	2.800,00	3	21	100	3				2.500,00				X					X		
REDDITI IMPONIBILI																				
Tassazione ordinaria																				
Cedolare secca 21%																				
Cedolare secca 10%																				
REDDITI NON IMPONIBILI																				
Abitazione principale soggetta a IMU																				
Immobili non locati																				
Abitazione principale non soggetta a IMU																				
Stato di emergenza																				
La rendita catastale (col. 1) va indicata senza operare la rivalutazione																				
RB3	2.800,00	3	9	100	3				840,00				X					X		
REDDITI IMPONIBILI																				
Tassazione ordinaria																				
Cedolare secca 21%																				
Cedolare secca 10%																				
REDDITI NON IMPONIBILI																				
Abitazione principale soggetta a IMU																				
Immobili non locati																				
Abitazione principale non soggetta a IMU																				
Stato di emergenza																				

4 ALTRE TIPOLOGIE DI LOCAZIONE A TURISTI

Si esaminano qui di seguito le implicazioni fiscali delle più comuni tipologie contrattuali utilizzabili per la prestazione di alloggi a turisti, come variamente definite a livello locale, diverse dalla locazione turistica, in modo da poter individuare le differenze tra le diverse fattispecie.

4.1 ATTIVITÀ DI AFFITTACAMERE

In linea generale, l'attività di affittacamere con prestazione di servizi accessori (quali consegna e cambio della biancheria, riassetto del locale), pur in mancanza di organizzazione esterna in forma d'impresa, configura un'attività commerciale con produzione di redditi d'impresa, a condizione che venga esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva³⁷.

L'attività di affittacamere, infatti, pur differenziandosi da quella alberghiera per le sue modeste dimensioni, presenta analoga natura, in quanto richiede non solo la cessione del godimento di locale ammobiliato e provvisto delle necessarie somministrazioni (luce, acqua, ecc.), ma anche la prestazione di servizi personali, quali il riassetto del locale stesso e la fornitura della biancheria da letto e da bagno³⁸.

Tuttavia, come già illustrato nel § 3.1, con riferimento, in generale, a tutte le locazioni a turisti, qualora l'attività di affittacamere sia svolta senza il requisito della professionalità abituale, si configurano redditi diversi derivanti da attività commerciale non esercitata abitualmente, ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR.

Ad esempio, sono stati qualificati in tale categoria reddituale i proventi derivanti dall'attività di affittacamere, con prestazione di servizi accessori, esercitata limitatamente al periodo estivo³⁹.

Infine, qualora manchi la prestazione di servizi accessori, si configura un mero rapporto di locazione, produttivo di reddito fondiario, ex art. 37 co. 4-bis del TUIR⁴⁰.

³⁷ C.M. 16.6.87 n. 13/9/318.

³⁸ R.M. 29.7.93 n. 521 e Cass. 20.3.2014 n. 6502.

³⁹ C.T. II° Forlì 11.6.82.

⁴⁰ C.T.C. 14.12.95 n. 4269 e R.M. 4.1.86 n. 324457.

Cedolare secca

Ove l'attività di affittacamere ricada nel reddito fondiario, può accedere (in presenza di opzione) alla cedolare secca⁴¹, anche ove il contratto abbia durata inferiore a 30 giorni nell'anno (e non sia, quindi, soggetto ad obbligo di registrazione), come espressamente previsto dall'art. 3 co. 3 del DLgs. 23/2011.

Locazione breve

Ove abbia le caratteristiche individuate dall'art. 4 del DL 50/2017, l'attività di affittacamere può rientrare nella disciplina recata dalla norma per le locazioni brevi⁴².

4.2 CASA VACANZE

La prestazione di servizi di alloggio tramite case vacanze genera reddito in capo al soggetto che la pone in essere. Escludendo il caso in cui la struttura sia gestita da una società commerciale, a seconda delle caratteristiche specifiche, tale reddito può essere inquadrato, come illustrato nel precedente § 1, nelle seguenti categorie:

- redditi fondiari (da locazione), ai sensi dell'art. 37 co. 4-*bis* del TUIR⁴³;
- redditi d'impresa, ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- redditi diversi (derivanti dall'esercizio non abituale di attività commerciali), ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR.

Ove abbia le caratteristiche individuate dall'art. 4 del DL 50/2017 (e quindi, principalmente, la durata inferiore a 30) giorni l'attività di case vacanze può rientrare nella disciplina da tale norma dettata per le locazioni brevi⁴⁴.

4.3 BED & BREAKFAST

I *bed & breakfast* sono strutture ricettive a conduzione familiare che forniscono alloggio e prima colazione, gestite da privati che utilizzano parti della loro abitazione di residenza.

L'attività di *bed & breakfast* (servizio di alloggio e prima colazione) può essere esercitata in forma d'impresa o in forma occasionale.

Secondo la R.M. 14.12.98 n. 180/E, qualora l'attività sia esercitata in modo sistematico o abituale, la stessa genera reddito d'impresa.

La medesima risoluzione ha chiarito che la compresenza del titolare e degli ospiti nelle unità immobiliari messe a disposizione fa ritenere che l'attività di *bed & breakfast*, qualora esercitata in assenza dei presupposti che integrano l'esercizio di attività rilevante ai fini del reddito d'impresa, non rientri tra quelle di sfruttamento dell'immobile per l'esercizio di attività di impresa, essendo questo destinato principalmente a soddisfare le esigenze abitative di coloro che offrono ospitalità.

La R.M. 13.10.2000 n. 155/E ha inoltre precisato che l'attività di B&B, ove rappresenti un'attività commerciale occasionale in quanto carente del requisito dell'abitualità, concorre a tassazione come reddito diverso ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR⁴⁵.

Bed & breakfast, cedolare secca e locazioni brevi

L'attività di *bed & breakfast* è, in linea di principio, esclusa dalla cedolare secca in quanto non riconducibile ai redditi fondiari.

Per lo stesso motivo, tale attività è estranea alla disciplina delle locazioni brevi, sebbene sia stata proposta l'estensione anche ad essa⁴⁶.

⁴¹ Con riferimento alla quale, si rinvia al successivo § 5.

⁴² Si veda il successivo § 6.

⁴³ In tal caso, in presenza delle condizioni di legge, l'attività di case vacanze può usufruire della cedolare secca sulle locazioni abitative (art. 23 del DLgs. 23/2011).

⁴⁴ Illustrata al successivo § 6.

⁴⁵ In tal senso anche C.T. Prov. Siracusa 22.4.2015 n. 1403/1/15.

⁴⁶ Si veda Mauro A. "Verso l'estensione ai bed and breakfast della disciplina delle locazioni brevi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 9.5.2017.

Tabella riassuntiva

	Reddito fondiario ⁴⁷	Reddito diverso ⁴⁸	Reddito d'impresa
Locazione turistica	In presenza di mera locazione senza servizi aggiuntivi. Possibile opzione per la cedolare secca.	In caso di esercizio non abituale di un'attività commerciale.	Ove l'attività sia esercitata per professione abituale, mediante un'organizzazione dei mezzi in forma di impresa.
Locazione breve	Compatibile con servizio biancheria e pulizia. Possibile opzione per la cedolare secca.	In caso di sublocazione o locazione del comodatario. Possibile cedolare secca.	Incompatibile.
Affittacamere	In presenza di mera locazione senza servizi aggiuntivi. Possibile opzione per la cedolare secca.	In caso di esercizio non abituale di un'attività commerciale.	Ove l'attività sia esercitata per professione abituale, mediante un'organizzazione dei mezzi in forma di impresa.
Case vacanze	In presenza di mera locazione senza servizi aggiuntivi. Possibile opzione per la cedolare secca.	In caso di esercizio non abituale di un'attività commerciale.	Ove l'attività sia esercitata per professione abituale, mediante un'organizzazione dei mezzi in forma di impresa.
Bed & breakfast	Incompatibile.	In caso di esercizio non abituale di un'attività commerciale.	Ove l'attività sia esercitata per professione abituale, mediante un'organizzazione dei mezzi in forma di impresa.

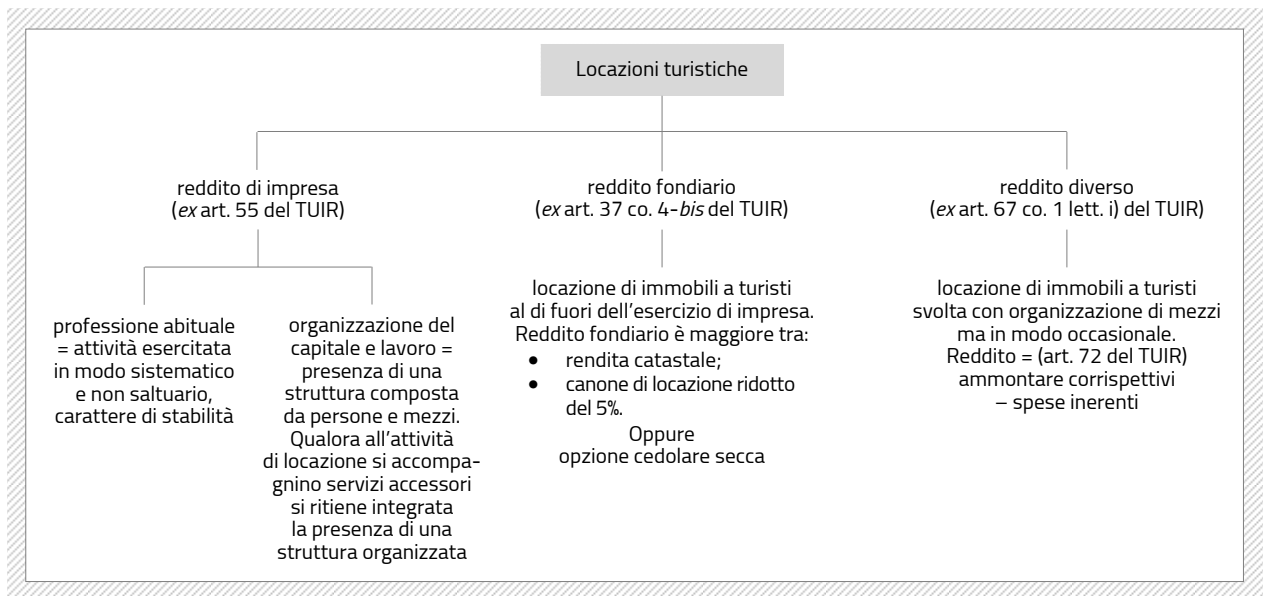


Fig. 3 - Imposte dirette sulla locazione turistica

5 CEDOLARE SECCA

Come anticipato, ove la locazione turistica sia produttiva di redditi fondiari⁴⁹, essa può accedere alla cedolare secca sulle locazioni abitative, di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011.

⁴⁷ Da determinare nel maggior valore tra la rendita catastale rivalutata ed il canone di locazione ridotto del 5%, salva opzione per la cedolare secca.

⁴⁸ Da determinare nell'ammontare dei corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta al netto delle spese inerenti.

⁴⁹ L'art. 4 del DL 50/2017 ha ammesso l'accesso all'imposta sostitutiva anche per i redditi diversi prodotti dai contratti assimilati alla locazione breve (contratti di sublocazione breve o contratti di locazione stipulati dal comodatario). Non si ritiene, tuttavia, che tale eccezione consenta l'applicazione generalizzata della cedolare secca a i redditi diversi eventualmente scaturenti dalle locazioni turistiche realizzate in forma di esercizio commerciale occasionale.

Si riassumono brevemente, in questa sede, alcune delle caratteristiche della cedolare secca, limitatamente agli aspetti che possono interessare il tema – qui esaminato – delle locazioni turistiche, rinviando, per la trattazione approfondita della materia, ai documenti appositamente dedicati all'imposta sostitutiva⁵⁰.

5.1 IMPOSTA SOSTITUTIVA

La cedolare secca sulle locazioni è disciplinata dall'art. 3 del DLgs. 14.3.2011 n. 23⁵¹, che ha introdotto un regime opzionale di imposizione sostitutiva sul reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili abitativi⁵².

5.1.1 Effetti

La cedolare secca sostituisce l'IRPEF, le addizionali regionale e comunale all'IRPEF, nonché le imposte di registro e di bollo relative al contratto di locazione (ove dovute).

L'opzione per la cedolare comporta che i canoni tassati con l'imposta sostitutiva siano esclusi dal reddito complessivo e, di conseguenza, non rilevino ai fini della progressività delle aliquote IRPEF⁵³.

Il provv. Agenzia delle Entrate 7.4.2011 n. 55394 ha dettato le disposizioni necessarie per dare concreta attuazione all'istituto, definendo le modalità di esercizio dell'opzione e di versamento dell'imposta sostitutiva.

5.1.2 Aliquota

La cedolare secca trova applicazione ai contratti di locazione turistica⁵⁴ esclusivamente con l'aliquota del 21%.

5.1.3 Base imponibile

La base imponibile della cedolare secca sulle locazioni di immobili abitativi è costituita dal canone di locazione stabilito dalle parti⁵⁵, da assumere in misura integrale, senza alcuna riduzione forfetaria.

5.2 OPZIONE E REGISTRAZIONE

L'accesso alla cedolare secca avviene su opzione del locatore.

L'opzione, alla registrazione, può essere espressa:

- mediante la presentazione del modello RLI;
- solo per i contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione (contratti non stipulati con scrittura privata autenticata né atto pubblico, di durata inferiore a 30 giorni nell'anno), direttamente in sede di dichiarazione dei redditi (ma, anche per tali contratti, è possibile esercitare l'opzione in sede di registrazione volontaria del contratto, cfr. il § 1.3.3 del provv. Agenzia delle Entrate 55394/2011).

I contratti di locazione turistica aventi durata non superiore a 30 giorni nell'anno (nonché i contratti di locazione breve di cui all'art. 4 del DL 50/2017) non sono soggetti ad obbligo di registrazione, sicché, per essi, l'opzione per l'imposta sostitutiva viene espressa direttamente in dichiarazione.

Esempio

Ad esempio, con riferimento al contratto di locazione turistica svoltosi nel 2018, della durata di 21 giorni, stipulato da Caio (proprietario) al corrispettivo di 1.300,00 euro, avente ad oggetto l'immobile Alfa (avente rendita non rivalutata di 2.800,00 euro) l'opzione per la cedolare secca potrà essere espressa da Caio nel modello REDDITI PF 2019 barrando la colonna 11 dei righe RB1-RB9, ovvero, nel modello 730 barrando la casella 11 dei righe B1-B7, come sotto illustrato negli esempi di compilazione.

⁵⁰ Sul tema, si rinvia a Mauro A. "Cedolare secca", *Monografie on line*, www.eutekne.it, nonché alla voce "Cedolare secca", *Guide Eutekne*.

⁵¹ La citata norma prevede che "in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare" per la cedolare secca.

⁵² Esula dalla presente trattazione la cedolare secca sugli immobili commerciali, introdotta dall'art. 1 co. 59 della L. 30.12.2018 n. 145 (legge di bilancio 2019), si veda Mauro A. "Estensione della cedolare secca alle locazioni commerciali", *Schede di Aggiornamento*, 1, 2019, p. 31 ss.

⁵³ In tal senso, si veda quanto espressamente affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 1.6.2011 n. 26, § 5.

⁵⁴ Ed ai contratti di locazione breve, di cui si dirà al successivo § 6.

⁵⁵ Art. 3 co. 2 del DLgs. 23/2011.

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI	Rendita catastale non rivalutata		Utilizzo		Possesso giorni		Percentuale		Codice canone		Canone di locazione		Casi particolari		Continuazione (*)		Codice Comune		Cedolare secca		Casi part. IMU		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
RB1	2.800,00		3	21	100	3			1.300,00											X			
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU	Stato di emergenza														
		,00	1.300,00	,00		,00		,00															

1	RENDITA	2	UTILIZZO	3		POSSESSO	4	5	CODICE CANONE	6	CANONE DI LOCAZIONE	7	CASI PARTICOLARI	8	CONTINUAZIONE (stesso immobile rigo precedente)	9	CODICE COMUNE	11	CEDOLARE SECCA	12	CASI PARTICOLARI IMU	13	STATO DI EMERGENZA
				GIORNI	%																		
B1	2.800,00	3	21	100	3	1.300,00										A122	X						

Tuttavia, come si illustrerà in seguito⁵⁶, l'obbligo di registrazione si configura:

- per i contratti di locazione turistica di durata superiore a 30 giorni nell'anno;
- può configurarsi in presenza di più contratti di locazione breve, stipulati con il medesimo conduttore ed aventi ad oggetto il medesimo immobile, la cui durata complessiva nell'anno superi il limite di 30 giorni⁵⁷.

Raccomandata

In linea di principio, l'efficacia dell'opzione per la cedolare secca è subordinata al preventivo invio, dal locatore al conduttore, di una lettera raccomandata contenente la rinuncia alla facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo (art. 3 co. 11 del DLgs. 23/2011).

Tuttavia, l'obbligo di inviare la raccomandata al conduttore non si configura ove l'opzione per la cedolare secca riguardi (circ. Agenzia delle Entrate 4.6.2012 n. 20, § 8 e 9):

- contratti di durata inferiore a 30 giorni nell'anno;
- contratti che contengano un'espressa rinuncia, da parte del locatore, alla facoltà di richiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo.

Pertanto, per l'efficacia dell'opzione sulle locazioni brevi, non è necessario l'invio della raccomandata all'inquilino, tenuto conto della limitata durata del contratto; mentre per le locazioni turistiche è necessario verificare la durata del contratto ed inviare la raccomandata ove si superino i 30 giorni nell'anno, salvo la rinuncia a richiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo, contenuta nel contratto stesso.

5.3 AMBITO SOGGETTIVO

L'opzione per il regime della cedolare secca è possibile solo per il locatore che⁵⁸:

- sia una persona fisica⁵⁹;
- sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile;
- effettui la locazione al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni⁶⁰;
- consegua reddito fondiario.

Intermediario immobiliare e cedolare secca

L'intervento di un intermediario immobiliare tra locatore e conduttore non osta all'esercizio dell'opzione per la cedolare secca, che resta possibile⁶¹:

- nell'ipotesi di mandato con rappresentanza all'agenzia immobiliare, in quanto il contratto di locazione è concluso in nome e per conto del proprietario dell'immobile, che assume direttamente diritti e obblighi nei

⁵⁶ Si veda "Imposte indirette", § 3.1 del presente Speciale.

⁵⁷ Cfr. la circ. Agenzia delle Entrate 24/2017.

⁵⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2011 n. 26.

⁵⁹ Cfr. l'art. 1 del provv. Agenzia delle Entrate 7.4.2011 n. 55394.

⁶⁰ Per quanto concerne il profilo soggettivo del conduttore, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 26/2011 (§ 1.2) ha affermato che non è possibile l'opzione per la cedolare secca ove il conduttore agisca nell'esercizio di arti o professioni, sicché sarebbero esclusi dal campo di applicazione della cedolare secca i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti (come, ad esempio, l'immobile adibito ad uso foresteria). Tale indirizzo non è condiviso dalla giurisprudenza di merito (C.T. Prov. Bari 2.5.2019 n. 825/1/19, C.T. Reg. Milano 27.2.2017 n. 754/19/17, C.T. Prov. Milano 17.4.2015 n. 3529/25/15 e C.T. Prov. Reggio Emilia 4.11.2014 n. 470/3/14). Nel caso delle locazioni turistiche, tuttavia, il caso di conduttore che agisca nell'esercizio dell'impresa dovrebbe essere escluso.

⁶¹ Si veda la risposta all'interrogazione parlamentare 5-02262/2014.

confronti del conduttore (in tal caso, l'opzione per la cedolare secca è effettuata dal titolare dell'immobile, in quanto il contratto di locazione è concluso in suo nome e per suo conto dall'intermediario);

- nel caso di contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, conclusi da agenzie immobiliari in esecuzione di un mandato senza rappresentanza (in nome proprio ma per conto del proprietario)⁶², ma, in tal caso, non esplica effetti ai fini dell'imposta di registro eventualmente dovuta per la registrazione del contratto di locazione né per l'imposta di bollo⁶³.

Invece, la cedolare secca non può trovare applicazione in ipotesi di stipula da parte del proprietario di un contratto di locazione con un'agenzia immobiliare⁶⁴, atteso che, in tal caso, il locatario è un soggetto che esercita un'attività di impresa.

5.4 AMBITO OGGETTIVO

La cedolare secca può essere applicata, in alternativa al regime impositivo ordinario, in relazione alla locazione di immobili ad uso abitativo: a tal fine, rileva il dato catastale.

Possono beneficiare del regime sostitutivo anche le pertinenze non abitative dell'abitazione locata (come, ad esempio, l'autorimessa o posto auto, la cantina, la soffitta, ecc.), se *"locate congiuntamente all'abitazione"*⁶⁵.

6 LOCAZIONI BREVI

L'art. 4 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96, individua una nuova e specifica categoria di locazioni, definite "locazioni brevi", per le quali prevede espressamente l'accesso alla cedolare secca.

Alle disposizioni recate dall'art. 4 del DL 50/2017 ha dato attuazione il provv. Agenzia delle Entrate 12.7.2017 n. 132395.

L'Agenzia delle Entrate ha illustrato la disciplina delle locazioni brevi nella circ. 12.10.2017 n. 24⁶⁶.

6.1 CARATTERISTICHE DELLE LOCAZIONI BREVI

L'art. 4 co. 1 del DL 50/2017 definisce "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"*.

Il provv. Agenzia delle Entrate 132395/2017 aggiunge a tale definizione solo la precisazione che deve trattarsi di contratti *"stipulati a decorrere dal 1° giugno 2017"*.

6.1.1 Locazione breve e locazione turistica

In concreto, la locazione breve può essere stipulata mediante un contratto di locazione turistica purché rispetti, però, le specifiche caratteristiche previste dal DL 50/2017, ovvero la durata non superiore a 30 giorni, la natura non imprenditoriale del proprietario, l'eventuale fornitura di determinati servizi accessori, ecc.

6.1.2 Contratti assimilati alla locazione breve

L'art. 4 del DL 50/2017 estende le disposizioni dettate in materia di locazioni brevi anche ai:

- contratti di sublocazione stipulati, dall'1.6.2017, alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.);
- contratti a titolo oneroso conclusi, dall'1.6.2017, dal comodatario, aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi ed alle condizioni che configurano una locazione breve.

⁶² L'opzione per la cedolare secca verrà effettuata dal proprietario in sede di dichiarazione dei redditi.

⁶³ Così si esprime il Ministero dell'Economia nella risposta all'interrogazione parlamentare 5-02262/2014.

⁶⁴ In questo caso il conduttore sublocherà a sua volta a terzi l'immobile.

⁶⁵ Art. 3 co. 2 del DLgs. 23/2011 e art. 1 punto 1.2 del provv. Agenzia delle Entrate 7.4.2011 n. 55394.

⁶⁶ Per l'esame specifico della disciplina delle locazioni brevi, si rinvia a Mauro A. "Locazioni brevi", *Schede di Aggiornamento on line*, 10, 2017.

6.1.3 Elementi essenziali delle locazioni brevi e assimilati

Configurano "locazioni brevi", con conseguente applicazione della disciplina di cui all'art. 4 del DL 50/2017, i contratti di locazione (sublocazione o locazione concessa dal comodatario) che:

- abbiano ad oggetto immobili ad uso abitativo;
- abbiano durata non superiore a 30 giorni;
- siano stipulati da persone fisiche, direttamente o tramite "intermediari";
- siano stipulati al di fuori del regime di impresa⁶⁷.

6.1.4 Intermediari

Rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina sulle locazioni brevi non solo i contratti stipulati direttamente tra persone fisiche, ma anche i contratti di locazione (e assimilati) stipulati tramite soggetti che:

- esercitano attività di intermediazione immobiliare;
- gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

L'intervento dell'intermediario nella stipula del contratto e nel pagamento del canone di locazione determina il sorgere degli obblighi di ritenuta e di comunicazione previsti dall'art. 4 co. 4 e 5 del DL 50/2017.

6.1.5 Servizi accessori

Possono rientrare nella disciplina delle locazioni brevi anche contratti che prevedono la fornitura di servizi accessori quali la fornitura di biancheria e la pulizia dei locali.

Come precisato nella circ. Agenzia delle Entrate 24/2017, sono:

- compatibili con la definizione di "locazione breve", seppur non espressamente contemplati dalla norma, anche alcuni servizi che risultano strettamente connessi con l'utilizzo dell'immobile, come la fornitura di utenze, il *wi-fi*, l'aria condizionata;
- incompatibili con la definizione di "locazione breve", invece, servizi aggiuntivi che non presentano necessaria connessione con la finalità residenziale dell'immobile, come, ad esempio, la fornitura della colazione⁶⁸, la somministrazione di pasti, la messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti, atteso che ciò implica un livello seppur minimo di organizzazione che non è compatibile con la qualificazione della semplice locazione.

6.2 CEDOLARE SECCA

L'art. 4 co. 2 e 3 del DL 50/2017 dispone che, a decorrere dall'1.6.2017, le norme sulla cedolare secca (di cui all'art. 3 del DLgs. 14.3.2011 n. 23), possano applicarsi ai:

- redditi derivanti da contratti di locazione breve stipulati a partire dall'1.6.2017;
- corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione stipulati, dall'1.6.2017, alle condizioni in presenza delle quali si configura una "locazione breve";
- corrispettivi lordi derivanti dai contratti a titolo oneroso conclusi, dall'1.6.2017, dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi, stipulati alle condizioni in presenza delle quali si configura una "locazione breve".

La prima parte della norma non ha carattere innovativo. Infatti, a norma dell'art. 2 co. 2 del DLgs. 23/2011, la "*cedolare secca può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione*", e quindi, per i contratti aventi durata inferiore a 30 giorni nell'anno.

Invece, configura una novità l'applicabilità della cedolare secca ai redditi derivanti dal contratto di sublocazione o alle locazioni stipulate dal comodatario.

Il contratto di sublocazione genera, infatti, redditi diversi, esclusi, fino all'emanazione della disciplina delle locazioni brevi, dalla cedolare secca.

Inoltre, possono accedere alla cedolare secca, dall'1.6.2017, i redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati dal comodatario. Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nelle ris. 381/2008 e 394/2008, i

⁶⁷ L'art. 4 co. 3-bis del DL 50/2017 prevedeva l'emanazione, entro 90 giorni, di un regolamento su iniziativa del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che individuasse i criteri per la valutazione delle locazioni realizzate in regime di impresa (escluse dal campo di applicazione dell'art. 4 del DL 50/2017), Tale regolamento, tuttavia, non è ancora stato emanato.

⁶⁸ Elemento che esclude la compatibilità tra locazione breve e *bed & breakfast*.

redditi derivanti dal contratto di concessione in godimento andrebbero imputati comunque al comodante, titolare del diritto reale sull'immobile, quali redditi fondiari. A tale regola fanno eccezione, ora, le "locazioni brevi del comodatario". In tal caso, infatti, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 12.10.2017 n. 24, § 3.1, i redditi prodotti dal contratto di "locazione breve del comodatario" vanno imputati al comodatario e qualificati come redditi diversi, in quanto assimilabili ai redditi derivanti dalla sublocazione.

6.2.1 Aliquota

La cedolare secca trova applicazione ai contratti di locazione breve ed ai contratti assimilati esclusivamente con l'aliquota del 21%.

6.2.2 Registrazione

In linea di principio, avendo durata inferiore a 30 giorni nell'anno, i contratti di locazione breve non sono soggetti ad obbligo di registrazione, sicché, per essi, l'opzione per l'imposta sostitutiva viene espressa direttamente in dichiarazione.

Tuttavia, come si è illustrato nel successivo "Imposte indirette", § 3.1 del presente Speciale, può accadere che più contratti di locazione breve, stipulati con il medesimo conduttore ed aventi ad oggetto il medesimo immobile, superino il limite di 30 giorni e determinino il sorgere dell'obbligo di registrazione⁶⁹.

6.2.3 Raccomandata

Per l'efficacia dell'opzione sulle locazioni brevi, non è necessario l'invio della raccomandata all'inquilino, tenuto conto della limitata durata del contratto⁷⁰.

6.3 OBBLIGHI IN CAPO AGLI INTERMEDIARI

L'art. 4 del DL 50/2017 prevede alcuni specifici obblighi in capo ai soggetti che:

- esercitano attività di intermediazione immobiliare;
- gestiscono portali telematici mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

In particolare, in capo a tali soggetti vengono posti tre tipi di obblighi:

- un obbligo di comunicazione specificamente sanzionato (art. 4 co. 4);
- un obbligo di ritenuta sui canoni o corrispettivi (art. 4 co. 5);
- un obbligo concernente l'imposta di soggiorno e il contributo di soggiorno (art. 4 co. 5-ter).

6.3.1 Obbligo di comunicazione

In primo luogo, l'art. 4 co. 4 del DL 50/2017 dispone che i soggetti sopra individuati devono trasmettere, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello a cui i dati si riferiscono, i dati relativi:

- ai contratti di locazione breve conclusi per il loro tramite;
- ai contratti di sublocazione breve conclusi per il loro tramite;
- ai contratti onerosi conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi ed aventi le caratteristiche delle locazioni brevi, stipulati per il loro tramite.

Ove intervengano nella conclusione dei contratti di locazione breve o assimilati, gli "intermediari" devono comunicare all'Agenzia delle Entrate:

- nome, cognome, codice fiscale del locatore;
- durata del contratto;
- importo del corrispettivo lordo, che viene a sua volta definito come "ammontare dovuto dal conduttore sulla base del contratto";
- indirizzo dell'immobile (prov. Agenzia delle Entrate 12.7.2017 n. 132395).

La comunicazione può essere effettuata "in forma aggregata" per i contratti relativi al medesimo immobile stipulati dal medesimo locatore.

⁶⁹ Cfr. la circ. Agenzia delle Entrate 24/2017.

⁷⁰ Cfr. la circ. 20/2012, § 8.

Sanzione

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione di dati relativi a tali contratti è punita con la sanzione:

- da 250,00 a 2.000,00 euro⁷¹;
- da 125,00 a 1.000,00 euro se la trasmissione è effettuata entro 15 giorni dalla scadenza, ovvero se, nello stesso termine, viene effettuata la trasmissione corretta dei dati.

6.3.2 Obbligo di ritenuta

L'art. 4 co. 5 del DL 50/2017 dispone che gli "intermediari"⁷², devono operare, in qualità di sostituti di imposta, una ritenuta del 21% ove:

- incassino i canoni di locazione o sublocazione breve o i corrispettivi dei contratti onerosi conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi;
- o intervengano nel pagamento dei canoni di locazione o sublocazione o dei corrispettivi dei contratti onerosi conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi⁷³.

La ritenuta va operata "all'atto del pagamento al locatore".

Pertanto, perché si generi l'obbligo di ritenuta, non è sufficiente che l'intermediario sia coinvolto nella stipula del contratto, ma è necessario che egli sia intervenuto nella fase del pagamento: se il conduttore paga direttamente al locatore, l'obbligo di ritenuta in capo all'intermediario non sorge. Inoltre, l'obbligo di ritenuta non sorge se il conduttore consegna all'intermediario un assegno intestato al conduttore⁷⁴.

La ritenuta (come la comunicazione) va operata sui contratti stipulati dall'1.6.2017: non rileva la data del pagamento né la decorrenza del contratto.

Versamento

Come illustrato dal provv. 132395/2017, la ritenuta va, poi, versata⁷⁵ dall'intermediario entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata operata, utilizzando il codice tributo "1919" istituito con la ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2017 n. 88⁷⁶.

L'intermediario deve, inoltre, provvedere alla certificazione⁷⁷ della ritenuta al locatore mediante la consegna, entro il 31 marzo dell'anno successivo, della certificazione unica.

Nel caso in cui:

- sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca, la ritenuta si intende operata a titolo di imposta sostitutiva;

⁷¹ art. 11 co. 1 del DLgs. 18.12.97 n. 471

⁷² Come definiti al § 6.1.4. Con riferimento agli intermediari non residenti, l'art. 4 co. 5-bis del DL 50/2017 prevede che i soggetti non residenti che esercitano attività di intermediazione immobiliare o gestiscono portali telematici mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare:

- in possesso di una stabile organizzazione in Italia, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dall'art. 4 del DL 50/2017 tramite la stabile organizzazione;
- riconosciuti privi di una stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dall'art. 4 del DL 50/2017 in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23 del DPR 600/73.

⁷³ Il TAR del Lazio, con la sentenza 2207/2019, pronunciandosi sul ricorso proposto dalla piattaforma Airbnb, ha affermato che disciplina della ritenuta sulle locazioni brevi non ha gli effetti distorsivi del mercato paventati da Airbnb (secondo la quale verrebbero avvantaggiati i soggetti che non intervengono nel pagamento) mentre l'esonero dall'obbligo di ritenuta in capo a soggetti come Airbnb "si sarebbe tramutato in un illegittimo vantaggio competitivo". Per un commento, si veda Redaz. "Il TAR respinge il ricorso di Airbnb, intermediari sanzionabili per le omesse o incomplete ritenute", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.2.2019.

⁷⁴ Così la circ. Agenzia delle Entrate 24/2017, § 2.2.2.

⁷⁵ Con le modalità di cui all'art. 17 del DLgs. 9.7.97 n. 241.

⁷⁶ Per la compensazione delle ritenute versate in eccesso sono stati istituiti i seguenti ulteriori codici tributo:

- "1628", per recuperare in compensazione, con il modello F24, le eventuali eccedenze di versamento delle ritenute dai successivi pagamenti di competenza del medesimo anno;
- "6782", per recuperare in compensazione, sempre con il modello F24, le eventuali eccedenze di versamento delle ritenute dai pagamenti di competenza dell'anno successivo.

⁷⁷ Ai sensi dell'art. 4 del DPR 22.7.98 n. 322.

- non sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca, la ritenuta si intende operata a titolo di acconto sulle imposte sui redditi dovute (si vedano le motivazioni del provv. Agenzia delle Entrate 132395/2017).

Ammontare della ritenuta

L'art. 4 co. 5 del DL 50/2017 dispone che la ritenuta debba essere operata "sull'ammontare dei corrispettivi lordi dovuti per il contratto di locazione".

Il provv. 132395/2017 definisce il "corrispettivo lordo" come "l'ammontare dovuto dal conduttore sulla base dei contratti" di locazione breve o assimilati.

Il riferimento al "corrispettivo lordo" indicato nel contratto di locazione breve impone di includervi anche:

- le somme forfetariamente addebitate al conduttore a titolo di spese per servizi accessori (a meno che non siano sostenute direttamente dal conduttore o a questi riaddebitate dal locatore sulla base di costi e consumi effettivamente sostenuti);
- la provvigione dovuta all'intermediario, se trattenuta dall'intermediario sul canone dovuto al locatore in base al contratto⁷⁸.

Invece, penali, caparre o depositi cauzionali restano esclusi dal corrispettivo su cui va calcolata la ritenuta⁷⁹.

Esempio di compilazione del modello REDDITI PF e della Certificazione Unica

Si ipotizzi che Caio sia in possesso di due immobili nel comune di Cortina d'Ampezzo:

- l'immobile Alfa, detenuto in comodato, ha rendita catastale non rivalutata di 1.800,00 euro.
- l'immobile Beta, di cui Caio è proprietario al 100%, ha rendita rivalutata di 2.600,00 (non rivalutata 2.477,00).

Si ipotizzi che, nel 2018, Caio:

- abbia stipulato un contratto di locazione breve per la durata di 16 giorni (dal 23.12.2018 al 7.1.2019), al canone di 1.600,00 euro, avente ad oggetto l'immobile Alfa, in comodato, mediante un intermediario che ha incassato l'intero canone in data 23.12.2018 (i redditi diversi, in quanto incassati nel 2018, sono imputati al 2018);
- abbia locato l'immobile Beta, di cui è proprietario a soggetti diversi:
 - con contratto di locazione breve della durata di 28 giorni, dal 30.7.2018 al 27.8.2018, al canone di 4.200,00 euro;
 - con contratto di locazione breve della durata di 16 giorni, di cui 9 nel 2018 (dal 23.12.2018 al 7.1.2019) al canone di 2.400,00 euro.

Avendo egli stipulato tutti i contratti mediante intermediario, la Certificazione Unica risulterà così compilata.

⁷⁸ Cfr. la circ. Agenzia delle Entrate 24/2012, § 2.2.2.

⁷⁹ Per le indicazioni specifiche sull'ammontare della ritenuta, si rinvia a Mauro A. "Cedolare secca e locazioni brevi nel modello redditi 2019", in "Cedolare secca", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

N. contratti locazione 1	Unità immobiliare intera 2	Unità immobiliare parziale 3	Anno 4	Durata del contratto nell'anno di riferimento 5
	X		2018	16
Comune 6			Provincia (sigla) 7	Codice comune 8
CORTINA D'AMPEZZO			BL	A 2 6 6
Tipologia (via, piazza, ecc.) 9		Indirizzo 10		N. civico 11
VIA		STAZIONE		8
Scala 12		Interno 13		
Importo corrispettivo 14		Ritenuta operata 15	Locatore non proprietario 16	
1.600		336	X	

N. contratti locazione 101	Unità immobiliare intera 102	Unità immobiliare parziale 103	Anno 104	Durata del contratto nell'anno di riferimento 105
	X		2018	28
Comune 106			Provincia (sigla) 107	Codice comune 108
CORTINA D'AMPEZZO			BL	A 2 6 6
Tipologia (via, piazza, ecc.) 109		Indirizzo 110		N. civico 111
CORSO		ITALIA		23
Scala 112		Interno 113		
Importo corrispettivo 114		Ritenuta operata 115	Locatore non proprietario 116	
4.200		882		

N. contratti locazione 201	Unità immobiliare intera 202	Unità immobiliare parziale 203	Anno 204	Durata del contratto nell'anno di riferimento 205
	X		2018	9
Comune 206			Provincia (sigla) 207	Codice comune 208
CORTINA D'AMPEZZO			BL	A 2 6 6
Tipologia (via, piazza, ecc.) 209		Indirizzo 210		N. civico 211
CORSO		ITALIA		23
Scala 212		Interno 213		
Importo corrispettivo 214		Ritenuta operata 215	Locatore non proprietario 216	
1.350		283,5		

N. contratti locazione 301	Unità immobiliare intera 302	Unità immobiliare parziale 303	Anno 304	Durata del contratto nell'anno di riferimento 305
	X		2019	7
Comune 306			Provincia (sigla) 307	Codice comune 308
CORTINA D'AMPEZZO			BL	A 2 6 6
Tipologia (via, piazza, ecc.) 309		Indirizzo 310		N. civico 311
CORSO		ITALIA		23
Scala 312		Interno 313		
Importo corrispettivo 314		Ritenuta operata 315	Locatore non proprietario 316	
1.050		220,5		

N. contratti locazione 401	Unità immobiliare intera 402	Unità immobiliare parziale 403	Anno 404	Durata del contratto nell'anno di riferimento 405
Comune 406			Provincia (sigla) 407	Codice comune 408
Tipologia (via, piazza, ecc.) 409		Indirizzo 410		N. civico 411
Scala 412		Interno 413		
Importo corrispettivo 414		Ritenuta operata 415	Locatore non proprietario 416	

Va segnalato che:

- con riferimento all'immobile Alfa, trattandosi di locazione breve che produce redditi diversi, è stata barrata la casella di colonna 16 "Locatore non proprietario" e, quindi, la casella di colonna 4 "Anno" è stata valorizzata "2018", sebbene i redditi si riferiscano ad un contratto relativo anche al 2019 (ma rileva il principio di cassa).
- con riferimento alla locazione "invernale" dell'immobile Beta, trattandosi di redditi fondiari⁸⁰, la certificazione è stata operata in forma analitica distinguendo:

⁸⁰ Per i quali opera il principio di competenza.

- i periodi imputabili al 2018 (locazione dal 23.1.2018 al 31.12.2018, per la durata di 9 giorni) per i quali la casella di colonna 4 "Anno" è stata valorizzata con l'anno 2018;
- i periodi imputabili al 2019 (locazione dall'1.1.2019 al 7.1.2019, per la durata di 7 giorni), per i quali la casella di colonna 4 "Anno", è stata valorizzata con l'anno 2019.

Si rileva, quindi che, sebbene le due locazioni "invernali" degli immobili Alfa e Beta abbiano identica durata, sono trattate diversamente nella Certificazione Unica.

Caio intende optare per la cedolare secca con riferimento a tutte le locazioni brevi di cui sopra.

Con riferimento a tale situazione, il quadro LC del modello REDDITI PF 2019 di Caio risulterà compilato nel modo seguente.

QUADRO LC CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI		Totale imposta cedolare secca	Imposta su redditi diversi (21%)	Totale imposta complessiva	Ritenute CU locazioni brevi	Differenza	Eccedenza dichiarazione precedente
LC1		1	2	3	4	5	6
		1.166,00	336,00	1.502,00	1.502,00	00,00	,00
Determinazione della cedolare secca		Cedolare secca risultante da 730/2019					
		Eccedenza compensata Mod. F24	Acconti versati	Acconti sospesi	Trattenuta dal sostituto	Rimborsata da 730/2019	Credito compensato F24
		7	8	9	10	11	12
		,00	,00	,00	,00	,00	,00
		Imposta a debito	Imposta a credito				
		13	14				
		,00	,00				

Il valore indicato nel rigo LC1 col. 1 va reperito nel quadro RB e corrisponde alla somma dell'imposta cedolare secca dovuta sulle locazioni produttive di redditi fondiari imputati al 2018: $[4.200 \text{ (locazione 28 giorni)} + 1.350,00 \text{ (2.400,00} \times 9/16, \text{ ovvero locazione per 9 giorni)}] \times 21\% = 1.165,50$.

RB1	Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	Possesso	Codice	Canone	Casi	Continuazione (*)	Codice	Cedolare	Casi part.
	1	2	giorni	percentuale	canone	particolari	8	Comune	secca	IMU
	2.477,00	3	28	100	3	4.200,00			X	
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU	Stato di emergenza	
	13	,00	14	15	16	17	18	19		
		,00	5.550,00	,00	,00	,00	,00	,00		
RB2	Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	Possesso	Codice	Canone	Casi	Continuazione (*)	Codice	Cedolare	Casi part.
	1	2	giorni	percentuale	canone	particolari	8	Comune	secca	IMU
	2.477,00	3	9	100	3	1.350,00	X			
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU	Stato di emergenza	
	13	,00	14	15	16	17	18	19		
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00		

Il valore indicato nel rigo LC1 col. 2 si ottiene applicando il 21% al valore desumibile da RL 10 col. 4 ed è pari, nel caso di specie, a $1.600,00 \times 21\% = 336,00$.

RL10	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) e h-ter) del Tuir, derivanti dall'utilizzazione da parte di terzi di beni mobili ed immobili		Cedolare secca	1	2
			3	4	5
			X	,00	,00
				1.600,00	,00
				Totale Cedolare secca	,00
				6	

Il valore indicato nel rigo LC1 col. 3 configura la somma dei precedenti ($1.166,00 + 336,00 = 1.502,00$).

Il valore indicato nel rigo LC1 col. 4 configura la somma delle ritenute risultanti dal quadro "Certificazione Redditi - Locazioni brevi" della Certificazione Unica 2019 per le quali la casella di colonna 4 è valorizzata "2018", ovvero: $336,00 + 882,00 + 283,50 = 1.501,50$.

Il valore indicato nel rigo LC1 col. 5 configura la differenza tra i due precedenti.

In questo caso, atteso che tutte le locazioni brevi sono state assistite da intermediari e che non vi sono elementi che creino disparità tra la base imponibile della cedolare da quella della ritenuta, la ritenuta corrisponde all'imposta effettivamente dovuta e la differenza riportata in colonna 5 è pari a zero.

6.3.3 Responsabilità per l'imposta di soggiorno

A norma dell'art. 4 co. 5-ter del DL 50/2017, sono responsabili del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del DLgs. 14.3.2011 n. 23 e del contributo di soggiorno di cui all'art. 14 co. 16 lett. e) del DL 31.5.2010 n. 78, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale, i soggetti che:

- incassano i canoni di locazione o sublocazione breve o i corrispettivi dei contratti onerosi conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi;
- o che intervengono nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi.

Sul tema dell'imposta di soggiorno, si rinvia ad "Adempimenti", § 5 del presente Speciale.

IMPOSTE INDIRETTE

Emanuele GRECO¹, Anna Maria MANGIAPELO, Anita MAURO² e Stefano SPINA

1 PREMESSA

Il contratto di locazione turistica ricade, in linea di principio, nell'ambito oggettivo di applicazione dell'IVA, dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo.

Tuttavia, è necessario esaminare attentamente il singolo contratto per verificare, di volta in volta:

- il concreto assoggettamento ad IVA, che dipende dalla sussistenza del presupposto soggettivo del tributo, consistente nell'attività imprenditoriale del locatore;
- l'esistenza dell'obbligo di registrazione, che varia a seconda della durata del contratto;
- l'assoggettamento ad imposta di bollo e registro, che possono essere sostituite dalla cedolare secca sulle locazioni abitative.

2 IVA

L'applicazione dell'IVA alle locazioni turistiche dipende dalla sussistenza o meno di un'attività imprenditoriale a monte. Questo confine è molto chiaro per la gestione delle strutture ricettive extra-alberghiere che sono sempre soggette ad IVA, mentre non risulta così marcato per le mere locazioni turistiche per cui occorre verificare di volta in volta la sussistenza o meno dei requisiti.

2.1 CARATTERISTICHE DELL'ATTIVITÀ

L'assoggettamento ad IVA delle locazioni di immobili a fini turistici deve essere valutato caso per caso, in ragione degli aspetti specifici che caratterizzano tale attività.

In base alla sentenza 15.9.2011, cause riunite C-180/10 e C-181/10 "*Slaby*" della Corte di Giustizia UE, si può ritenere che lo sfruttamento di un bene immobile divenga un'attività economica rilevante ai fini IVA quando l'operatore "*intraprende iniziative attive di commercializzazione*", utilizzando mezzi simili a quelli impiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi da soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione.

I requisiti affinché una locazione turistica rientri nel campo di applicazione dell'IVA sono di carattere:

- soggettivo, riferito al soggetto che pone in essere l'operazione,
- oggettivo, riferito all'operazione stessa.

Mentre non ci sono particolari problemi per quanto riguarda il presupposto oggettivo, in quanto le locazioni turistiche rientrano tra le prestazioni di servizi³, maggiori perplessità sussistono per il presupposto soggettivo in quanto, per l'applicazione dell'IVA occorre che il soggetto ponga in essere l'attività di locazione nell'ambito di un'attività imprenditoriale. In tal caso il locatore non si deve limitare a fornire alcuni servizi, ma deve svolgere a proprio rischio un'attività organizzata di mezzi e persone finalizzati alla prestazione medesima.

¹ e.greco@eutekne.it.

² a.mauro@eutekne.it.

³ Nello specifico rientrano tra "*le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili*" di cui all'art. 3 co. 2 n. 1 del DPR 633/72.

Mancando un limite oggettivo per poter qualificare questo confine risulta abbastanza difficile poter individuare a priori l'assoggettamento o meno al tributo.

L'Amministrazione finanziaria nella R.M. 13.10.2000 n. 155/E ha preso posizione esclusivamente per i *bed & breakfast*⁴, affermando che non sussiste il presupposto soggettivo dell'IVA "se l'attività viene esercitata (...) senza quella organizzazione di mezzi che è indice di professionalità dell'esercizio dell'attività stessa".

Se la locazione turistica ricade in campo IVA, in quanto l'operatore agisce nell'ambito di un'attività non occasionale ed opportunamente organizzata, la prestazione può risultare:

- imponibile ai fini IVA con aliquota del 10% (n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72), se la locazione dell'immobile turistico è qualificabile come prestazione relativa ad una "struttura (definita) ricettiva"⁵;
- in assenza del carattere "alberghiero" o analogo, si applica il regime IVA di esenzione ex art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72, fatta salva la possibilità, esclusivamente per l'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile, di optare per il regime di imponibilità con aliquota del 10% (n. 127-*duodevicies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72).

2.2 PRESTAZIONE DI ALLOGGIO PARA-ALBERGHIERO

La locazione di fabbricati di civile abitazione nell'ambito del settore alberghiero e para-alberghiero è soggetta in ogni caso ad IVA (con aliquota del 10%) in quanto si presume rientrante in un'attività imprenditoriale.

L'Agenzia delle Entrate⁶ ha chiarito che ai fini della verifica dei requisiti per considerare l'attività di tipo turistico-alberghiero (alberghi, motel, esercizi di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze, e simili) occorre che ricorrano i requisiti richiesti dalla normativa di settore.

Nello specifico la locazione ad uso "alloggio vacanze" di un fabbricato abitativo può essere assoggettata ad IVA se sussistono le condizioni previste dalla normativa regionale per riconoscerla come "case e appartamenti vacanze".

Al fine di individuare il carattere "alberghiero" della prestazione (rispetto alla mera locazione dell'immobile), occorre fare riferimento anche ai servizi "accessori" resi quali la pulizia e il riassetto degli ambienti ed il cambio della biancheria. Più in generale, hanno natura "alberghiera" o assimilata tutte quelle prestazioni "che rendono possibile al cliente il soggiorno con soddisfacimento dei propri bisogni e delle proprie necessità"⁷.

Anche per la giurisprudenza di legittimità⁸ le prestazioni alberghiere si distinguono dalla mera locazione di immobili arredati proprio per la fornitura di servizi di carattere personale, quali le pulizie o il cambio della biancheria.

3 IMPOSTA DI REGISTRO

L'applicazione dell'imposta di registro al contratto di locazione turistica è legata:

- alla sussistenza dell'obbligo di registrazione (art. 2-*bis* della Tabella, Parte II, allegata al DPR 26.4.86 n. 131);
- al principio di alternatività IVA-registro di cui all'art. 40 del DPR 131/86 (ed alle numerose eccezioni a tale principio);
- nonché all'eventuale applicazione della cedolare secca (art. 3 del DLgs. 23/2011).

3.1 OBBLIGO DI REGISTRAZIONE

A norma del combinato disposto degli artt. 5 della Tariffa, Parte I e 2-*bis* della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, sono sottratti all'obbligo di registrazione in termine fisso i contratti di locazione non stipulati con atto pubblico né con scrittura privata autenticata, aventi durata non superiore a 30 giorni complessivi nell'anno⁹.

Conseguentemente, in linea di principio, non devono essere registrati i contratti di "locazione breve" ex art. 4 del

⁴ Al riguardo occorre tenere presente che, ad esempio, la L. reg. Piemonte 3.8.2017 n. 13 prevede che l'attività di *bed & breakfast* possa essere gestita in forma non imprenditoriale in non più di 3 camere e 6 posti letto, oppure in forma imprenditoriale, in non più di 6 camere e 12 posti letto. Si veda "Contratto di locazione turistica", § 2.3 del presente Speciale.

⁵ Ris. Agenzia delle Entrate 14.1.2014 n. 8.

⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2007 n. 12 (§ 9) e ris. Agenzia delle Entrate 10.8.2004 n. 117.

⁷ Ris. Agenzia delle Entrate 15.3.2002 n. 88.

⁸ Cass. 20.3.2014 n. 6501.

⁹ Per tali contratti, l'obbligo di registrazione si configura solo "in caso d'uso" (cfr. l'art. 6 del DPR 131/86).

DL 50/2017 in quanto, per definizione, essi hanno durata inferiore al limite sopra indicato e le altre locazioni turistiche la cui durata sia inferiore oppure uguale a 30 giorni¹⁰.

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 16.1.98 n. 12 e nella circ. 1.6.2011 n. 26, ha, però, chiarito che, per verificare la sussistenza dell'obbligo di registrazione, bisogna computare la durata di tutti i contratti intercorsi nello stesso anno tra il medesimo conduttore ed il medesimo locatore aventi ad oggetto un determinato immobile: se la durata complessiva non supera i 30 giorni, non sussiste l'obbligo di registrazione.

Pertanto, potrebbe accadere che più contratti di locazione breve, stipulati con il medesimo conduttore ed aventi ad oggetto il medesimo immobile, superino il limite di 30 giorni complessivi nell'anno e determinino il sorgere dell'obbligo di registrazione.

Esemplificando, si ipotizzi che Tizio stipuli con Caio due contratti di locazione aventi ad oggetto il medesimo immobile abitativo sito in una località turistica:

- il primo contratto, stipulato nel mese di agosto 2019, ha la durata di 28 giorni;
- il secondo contratto, stipulato nel mese di dicembre 2019, ha la durata di 10 giorni.

In presenza delle condizioni di cui all'art. 4 del DL 50/2017, entrambi i contratti configurano "locazioni brevi" e possono applicarne la disciplina agevolata. Tuttavia, essi devono essere registrati in quanto, ai fini della registrazione, le durate dei due contratti vanno sommate ($28 + 10 = 38$) e risulta, quindi, superato il limite di 30 giorni nell'anno che esonera dalla registrazione in termine fisso.

D'altronde, sono soggette a registrazione, ad esempio, le locazioni turistiche relative all'intero mese di agosto in quanto di durata complessiva di 31 giorni, come anche le locazioni turistiche c.d. "stagionali", di durata compresa tra uno e due trimestri¹¹.

In presenza delle condizioni di durata sopra individuate, l'obbligo di registrazione sussiste indipendentemente;

- dal fatto che il contratto sia o meno soggetto ad IVA;
- dall'ammontare della locazione.

3.1.1 Termini per la registrazione

I contratti di locazione ad uso turistico, aventi ad oggetto immobili siti nel territorio italiano devono essere registrati, presso un qualunque ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni¹² dalla¹³:

- data di stipula del contratto stesso,
- data di decorrenza nel solo caso in cui sia prevista una decorrenza anteriore alla stipula¹⁴.

Pertanto, un contratto stipulato in data 20.4.2019 avente ad oggetto una locazione di 6 settimane con decorrenza dal 30.6.2019 dovrà essere registrato entro il 20.5.2019.

Invece, il contratto di locazione stipulato il 10.8.2019, precisando che il locatore è entrato nell'immobile dall'1.8.2019, per la durata dell'intero mese di agosto, va registrato entro il 30.8.2019.

3.1.2 Modalità di registrazione

La registrazione del contratto può essere effettuata, utilizzando il modello RLI (acronimo per "Registrazione Locazioni Immobili")¹⁵:

- direttamente dai locatori purché abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate attraverso i canali telematici Entratel e Fisconline, utilizzando l'applicazione RLI *web*, presente nell'area riservata dei singoli contribuenti, oppure utilizzando il *software* per la compilazione del modello RLI (RLI *software*);

¹⁰ Come si vedrà a breve, sono invece soggette a registrazione, ad esempio, le locazioni turistiche relative all'intero mese di agosto in quanto di durata complessiva di 31 giorni.

¹¹ Cfr. Corradin C. "Disciplina fiscale della prestazione di alloggio ai turisti", *Schede di Aggiornamento*, 5, 2002, p. 701.

¹² Sebbene l'art. 13 del DPR 131/86 indichi in 20 giorni il termine generale per registrare gli atti in termine fisso, quello per il versamento dell'imposta sulle locazioni è stato prolungato da 20 a 30 giorni dall'art. 68 della L. 21.11.2000 n. 342. Poiché il successivo art. 16 co. 1 del DPR 131/86 stabilisce che la registrazione è eseguita previo pagamento dell'imposta, si desume che il termine di registrazione dei contratti di locazione di beni immobili deve essere inteso nei 30 giorni dalla loro stipulazione.

¹³ Art. 17 del DPR 131/86.

¹⁴ Ris. Agenzia delle Entrate 21.7.2003 n. 154.

¹⁵ Approvato con provv. Agenzia delle Entrate 19.3.2019 n. 64442, da utilizzare obbligatoriamente dal 20.5.2019, si veda Spina S. "Nuovo modello RLI anche per locazioni commerciali con cedolare secca", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.3.2019.

- recandosi presso un qualunque ufficio dell’Agenzia delle Entrate con le copie del contratto da registrare, il modello RLI compilato e sottoscritto, le marche da bollo e la copia del versamento dell’imposta di registro;
- mediante un intermediato abilitato (CAF, professionista, ecc.) oppure un delegato.

La registrazione telematica¹⁶ della locazione è obbligatoria:

- nel caso in cui il soggetto obbligato alla registrazione sia “*in possesso di almeno 10 unità immobiliari*”¹⁷;
- per gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all’art. 2 della L. 3.2.89 n. 39 (ovvero i soggetti indicati dalla lett. d-bis) dell’art. 10 del DPR 131/86)¹⁸.

3.1.3 Conseguenze della tardiva registrazione del contratto

La mancata registrazione del contratto di locazione può essere “sanata” con una registrazione tardiva ed il pagamento dell’imposta, degli interessi legali e delle sanzioni ridotte mediante il ravvedimento operoso, purché non sia stato già notificato un atto di liquidazione e di accertamento.

Le sanzioni sono dovute nella seguente misura, parametrata in funzione del momento della tardiva registrazione:

Momento della tardiva registrazione	Misura della sanzione (codice tributo 1508)
Entro 30 giorni dalla scadenza del termine di registrazione	6% dell’imposta dovuta sulla registrazione, con il minimo di 20,00 euro
Entro 90 giorni dalla scadenza del termine per la registrazione	12% dell’imposta dovuta sulla registrazione
Entro 1 anno dalla scadenza del termine per la registrazione	15% dell’imposta dovuta sulla registrazione
Entro 2 anni dalla scadenza del termine per la registrazione	17,14% dell’imposta dovuta sulla registrazione
Oltre 2 anni dopo la scadenza del termine per la registrazione	20% dell’imposta dovuta sulla registrazione

3.2 MODALITÀ DELL’IMPOSIZIONE

Le modalità di applicazione dell’imposta di registro al contratto di locazione turistica cambiano a seconda che il proprietario dell’immobile agisca in presenza del presupposto soggettivo IVA o meno.

3.2.1 Locazioni da parte di soggetti non imprenditori (privati)

Nel caso in cui il locatore operi al di fuori di un’attività imprenditoriale, la locazione è fuori campo IVA per carenza del presupposto soggettivo del tributo¹⁹ e resta assoggettata ad imposta di registro:

- nella misura del 2% del canone contrattualmente previsto per tutta la durata della locazione turistica²⁰ (art. 5 co. 1 lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86)²¹;
- con un minimo di 67,00 euro.

Esclusioni

L’imposta di registro non risulta dovuta:

- nel caso in cui la locazione abbia durata non superiore a 30 giorni per cui non scatta neppure l’obbligo di registrazione del contratto²²;

¹⁶ Diretta, o tramite intermediari.

¹⁷ Cfr. l’art. 5 co. 3 del DPR 5.10.2001 n. 404, come modificato dall’art. 8 co. 10-bis del DL 2.3.2012 n. 16, come convertito dalla L. 26.4.2012 n. 44. Posto che la norma ricollega l’obbligo di registrazione telematica al possesso di più di 10 unità immobiliari da parte di chi registra, nel caso in cui, ad esempio, solo il locatore superi il limite di 10 immobili, è possibile “evitare” la registrazione telematica facendo registrare il contratto al conduttore.

¹⁸ Si veda Mauro A. “Registrazione telematica del contratto di locazione ad ampio spettro”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.5.2012.

¹⁹ Si veda il precedente § 2.1.

²⁰ Limitando la trattazione alle locazioni turistiche, si tralasciano in questa sede le questioni derivanti dal pagamento dell’imposta di registro sulle singole annualità contrattuali, come previsto dall’art. 17 co. 3 del DPR 131/86 per i contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale.

²¹ Salva l’ipotesi in cui la locazione sia di durata pluriennale per cui il locatore può optare per il pagamento dell’imposta per la prima annualità, versando l’imposta dovuta per le annualità successive, di anno in anno, entro 30 giorni dalla scadenza delle singole annualità.

²² L’imposta risulterà in ogni caso dovuta in caso di registrazione volontaria del contratto anche se di durata inferiore o uguale a 30 giorni.

- nel caso si opti, in sede di registrazione, per l'applicazione della "cedolare secca" ex art. 3 del DLgs. 14.3.2011 n. 23. In tal caso la cedolare secca, versata in sede di dichiarazione dei redditi, sostituisce l'IRPEF, le relative addizionali, l'imposta di registro e l'imposta di bollo sul canone di locazione²³.

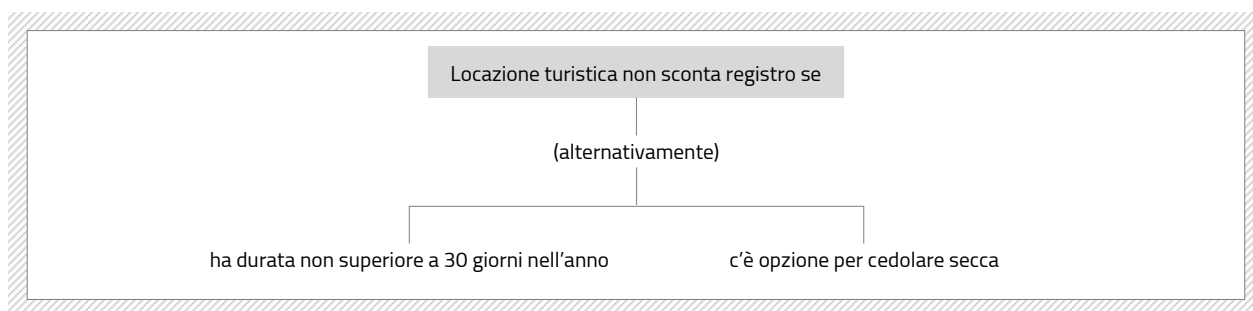


Fig. 1 - Imposta di registro sulla locazione turistica

Base imponibile

Poiché l'imposta di registro viene applicata sul corrispettivo per la locazione, non rientrano nella base imponibile i rimborsi spese eventualmente pattuiti per le utenze oppure per gli oneri accessori, purché tali importi non siano conglobati nel canone ma evidenziati separatamente²⁴.

Inoltre, in caso di appartamento ammobiliato, come usualmente capita per le locazioni turistiche, l'arredo dell'immobile rappresenta una pertinenza di esso e, conseguentemente, l'imposta di registro si applica sull'intero canone pattuito in contratto, comprensivo della parte relativa ai mobili²⁵.

L'eventuale somma versata a titolo di deposito cauzionale non sconta una autonoma tassazione, se versata dal conduttore; viceversa se la garanzia è prestata da un soggetto terzo rispetto al contratto, sarà dovuta l'imposta proporzionale dello 0,50% sull'ammontare del deposito costituito.

3.2.2 Locazioni da parte di soggetti imprenditori

Nel caso in cui il locatore eserciti un'attività imprenditoriale, la locazione di fabbricati abitativi, ancorché per scopi turistici, ma al di fuori di una struttura ricettiva extra-alberghiera, rientra nel campo di applicazione dell'IVA ma risulta²⁶:

- generalmente, esente da IVA;
- imponibile ad IVA, con aliquota del 10%, su opzione del locatore, se questi risulta essere il soggetto che ha costruito il fabbricato oppure abbia posto in essere gli interventi di ristrutturazione di cui all'art. 3 co. 1 lett. c), d) ed f) del Testo unico dell'edilizia (DPR 6.6.2001 n. 380).

In applicazione del principio di alternatività IVA-registro²⁷, le locazioni di immobili abitativi:

- esenti da IVA (in quanto il locatore non è il costruttore o il soggetto che ha posto in essere l'intervento di ristrutturazione; ovvero – pur essendo il locatore soggetto costruttore o "ristrutturatore" – non ha espresso in atto l'opzione per l'applicazione dell'IVA), in caso di registrazione, sconteranno l'imposta di registro nella misura del 2% sul canone pattuito;
- imponibili ad IVA al 10% (in quanto il locatore, oltre ad essere il costruttore od il soggetto che ha posto in essere l'intervento di ristrutturazione, ha optato nel contratto stesso per l'applicazione dell'IVA), in sede di registrazione, sconterà anche l'imposta di registro nella misura fissa di 67,00 euro (ex art. 40 del DPR 131/86).

3.2.3 Agenzie di intermediazione immobiliare

La locazione può essere gestita direttamente dal proprietario oppure essere curata da una agenzia di intermediazione immobiliare. In tale seconda ipotesi occorre distinguere se l'agenzia:

²³ Si veda la voce "Cedolare secca", *Guide Eutekne*.

²⁴ R.M. 7.3.80 n. 251253.

²⁵ C.M. 13.1.99 n. 15. Diversamente, in caso di indicazione in contratto degli importi separati per la locazione dell'immobile e del mobilio, tale ultimo corrispettivo verrebbe tassato con l'aliquota proporzionale del 3%.

²⁶ Si veda l'art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72.

²⁷ Art. 40 del DPR 26.4.86 n. 131

- si occupa solamente di procacciare il conduttore, curando eventualmente la redazione e la registrazione del contratto, stipulato tra il proprietario ed il conduttore;
- provvede, dopo aver individuato il conduttore, attraverso un mandato con rappresentanza²⁸ (art. 1704 c.c.) alla stipula e sottoscrizione, in nome e per conto del proprietario (mandante), del contratto di locazione curandone eventualmente la registrazione;
- gestisce direttamente la locazione mediante la stipula di un contratto in nome proprio (dell'agenzia) ma per conto del proprietario (mandante), in adempimento del mandato senza rappresentanza²⁹ (art. 1705 c.c.) ricevuto dal proprietario.

A parte il primo caso, ove l'agenzia di intermediazione immobiliare fornisce solamente il servizio dell'intermediazione, nel secondo caso l'agenzia mandataria agisce in nome e per conto del proprietario per cui il contratto di locazione viene stipulato direttamente tra il proprietario (rappresentato dall'agenzia) ed il conduttore. Il proprietario dovrà pertanto verificare l'obbligo di registrazione del contratto e, se del caso, provvedervi³⁰.

Nella terza ipotesi, denominata "mandato senza rappresentanza" ai sensi dell'art. 1705 ss. c.c., l'agenzia di intermediazione immobiliare in qualità di mandatario stipula il contratto di locazione con il conduttore direttamente a proprio nome ma per conto del proprietario mandante.

In tale ipotesi il proprietario mandante percepisce i canoni di locazione incassati dall'agenzia di intermediazione (mandatario) al netto dell'eventuale provvigione o spese sostenute dal mandatario, ma l'obbligo di registrazione ed il pagamento dell'imposta di registro gravano esclusivamente sull'agenzia di intermediazione immobiliare e non sul mandante il quale non dovrà, ai fini delle imposte indirette, porre in essere alcun adempimento³¹.

Tabella riassuntiva³²

Durata del contratto	Locatore		Obbligo di registrazione ³³	Regime fiscale	Possibile opzione cedolare secca ³⁴
Non superiore a 30 giorni	Non imprenditore		No	Fuori campo IVA (imposta registro 2% solo in caso di registrazione volontaria)	Si
	Imprenditore	Non ha costruito o ristrutturato	No	Esente IVA (imposta registro 2% solo in caso di registrazione volontaria)	No
		Ha costruito o ristrutturato	No	Esente in assenza di opzione IVA (imposta registro 2% solo in caso di registrazione volontaria)	No
	No		IVA (10%) su opzione (imposta registro 67,00 euro solo in caso di registrazione volontaria)	No	
Superiore a 30 giorni	Non imprenditore		Si	Fuori campo IVA Imposta di registro 2% del canone (min. 67,00 euro)	Si

²⁸ Si veda "Modelli contrattuali", § 2.2 del presente Speciale.

²⁹ Si veda "Modelli contrattuali", § 2.3 del presente Speciale.

³⁰ Salvo l'obbligo di provvedere alla registrazione del contratto di locazione a cura degli agenti di affari in mediazione che hanno intermediato l'affare ai sensi dell'art. 10 co. 1 lett. d-bis) del DPR 30.4.86 n. 131.

³¹ Il proprietario può in ogni caso esercitare, ai solo fini delle imposte dirette, l'opzione per l'applicazione della cedolare secca (interrogazione parlamentare 12.3.2014 n. 5-02262)

³² Per un esame generale della disciplina delle locazioni di fabbricati, si rinvia a Mauro A. "L'imposizione indiretta del contratto di locazione", in AA.VV. "Gli immobili delle persone fisiche", *Quaderni Eutekne*, 136, Eutekne, 2017, p. 305 ss.; Gazzera M., Mauro A. "La locazione di fabbricati", in AA.VV. "IVA in edilizia", *Quaderni Eutekne*, 142, Eutekne, 2018, p. 413 ss.; nonché alla voce "Locazione", *Guide Eutekne*.

³³ La registrazione se non obbligatoria può sempre avvenire su base volontaria nei 30 giorni dalla stipula o decorrenza. In tal caso sarà dovuta l'imposta di registro nei medesimi importi previsti per la registrazione obbligatoria.

³⁴ In tal caso non è dovuta né l'imposta di registro né quella di bollo.

Durata del contratto	Locatore		Obbligo di registrazione ³³	Regime fiscale	Possibile opzione cedolare secca ³⁴
segue	Imprenditore	Non ha costruito o ristrutturato	Sì	Esente IVA Imposta di registro 2% del canone (min. 67,00 euro)	No
		Ha costruito o ristrutturato	Sì	In assenza di opzione imposta di registro 2% del canone (min. 67,00 euro)	No
			Sì	IVA 10% su opzione Imposta di registro fissa (67,00 euro)	No

4 IMPOSTA DI BOLLO

I contratti di locazione ad uso turistico³⁵, anche se di durata minima, sono assoggettati all'imposta di bollo salvo che si opti per l'applicazione della cedolare secca³⁶.

Invece, le quietanze relative alle somme ricevute sono sempre assoggettate all'imposta di bollo, salvo che le somme indicate siano assoggettate ad IVA oppure inferiori a 77,47 euro.

L'imposta di bollo, disciplinata dal DPR 642/72, infatti, si applica sia ai contratti di locazione che alle quietanze delle somme ricevute.

Tuttavia, a norma dell'art. art. 6 della Tabella B annessa al DPR 642/72, le fatture e gli altri documenti di cui agli artt. 19³⁷ e 20³⁸ della Tariffa, riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA, sono esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo.

Ne deriva che i documenti quali fatture, estratti conto, ricevute o quietanze, riguardanti operazioni soggette ad IVA, sono esenti da imposta di bollo.

Tale deroga non opera per i contratti di locazione, sicché i contratti di locazione turistica, anche se assoggettati ad IVA, sono soggetti al pagamento dell'imposta di bollo salvo esenzioni specifiche³⁹.

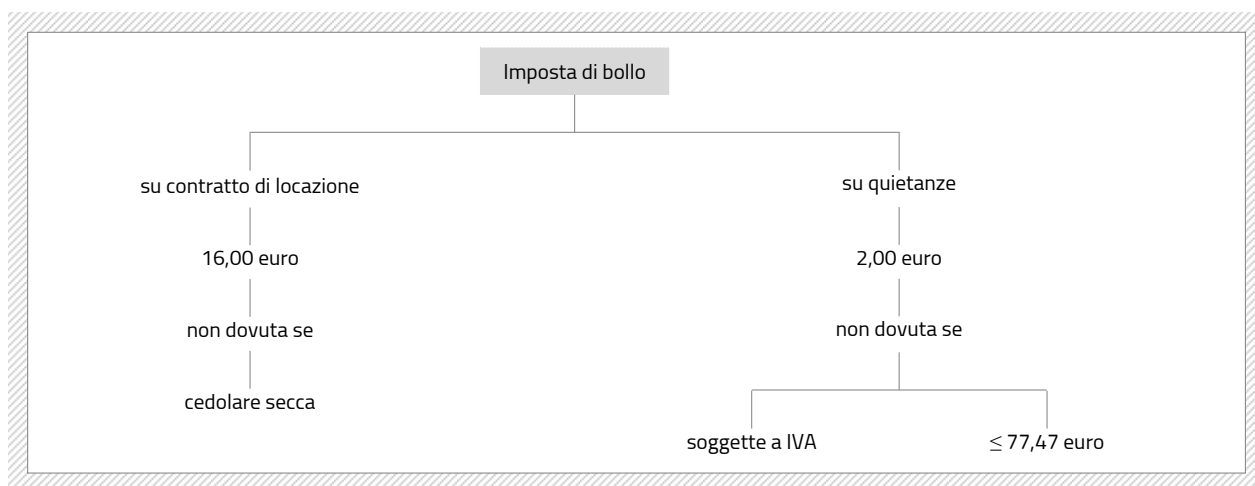


Fig. 2 - Imposta di bollo sulla locazione turistica

³⁵ In quanto ne è obbligatoria la redazione in forma scritta.

³⁶ Di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011.

³⁷ Rubricato "Certificati e atti stragiudiziali di organi giurisdizionali".

³⁸ Rubricato "Atti e provvedimenti dei procedimenti giurisdizionali civili, amministrativi e arbitrali - Atti d'intimazione ai testimoni - Lodo arbitrale".

³⁹ Disciplinate dalla Tabella B, allegata al DPR 642/72.

4.1 CONTRATTI DI LOCAZIONE

I contratti di locazione per finalità turistiche devono essere redatti in forma scritta pena la loro nullità⁴⁰.

Tali contratti sono considerati "scritture private contenenti convenzioni [...] con le quali si creano [...] rapporti giuridici di ogni specie"⁴¹ e come tali soggetti al pagamento dell'imposta di bollo di 16,00 euro per ogni foglio al momento della loro stipula.

L'imposta è dovuta indipendentemente dal fatto che il contratto sia di durata inferiore o superiore a 30 giorni.

Non sono soggetti ad imposta di bollo:

- i contratti, indipendentemente dalla loro durata, assoggettati al regime di cedolare secca di cui all'art. 3 co. 2 del DLgs 23/2011⁴²;
- i contratti di durata inferiore a 30 giorni (c.d. "locazioni brevi" ai sensi dell'art. 4 del DL 24.4.2017 n. 50) per i quali si opta, in sede di dichiarazione dei redditi, per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca⁴³.

Determinazione dell'imposta

L'imposta relativa ai contratti di locazione viene calcolata nella misura di 16,00 euro ogni quattro facciate scritte del contratto o parte di esse. In ogni caso, a prescindere dal numero di facciate, l'imposta è dovuta nella misura di 16,00 euro ogni 100 linee o frazione di esse⁴⁴.

L'imposta di bollo è altresì dovuta per gli allegati nelle seguenti misure:

- planimetrie e disegni: 1,00 euro per ogni foglio o esemplare,
- ricevute e quietanze: 2,00 euro per ogni esemplare.

Per quanto riguarda l'attestato di prestazione energetica (APE), l'imposta di bollo⁴⁵:

- non è dovuta se l'APE è allegato in originale o in copia semplice (es. fotocopia);
- è dovuta, nella misura di 16,00 euro per ogni foglio, se l'APE è allegato in copia dichiarata conforme all'originale da un pubblico ufficiale.

4.2 RICEVUTE E QUIETANZE

Le ricevute e le quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria (quale potrebbe essere la ricevuta per l'incasso di un canone di affitto) sono soggette ad imposta di bollo.

Sono esenti da imposta di bollo in modo assoluto le ricevute e quietanze rilasciate in relazione a corrispettivi per prestazioni assoggettate ad IVA⁴⁶.

Nel caso in cui non sia evidenziata l'IVA, è necessario indicare, sul documento, che è stato emesso in relazione al pagamento di un corrispettivo per un'operazione assoggettata ad IVA.

Trattasi di documenti emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto esenti dal pagamento dell'imposta di bollo ai sensi dell'art. 6 Tabella, allegata B al DPR 26.10.1972 n. 642.

Determinazione dell'imposta

L'imposta dovuta sulle ricevute e quietanze viene calcolata nella misura di 2,00 euro per singola quietanza.

Se la quietanza è relativa a più percipienti l'imposta si applica per ciascun percipiente.

L'imposta non è dovuta per le quietanze:

- rilasciate in relazione a corrispettivi per prestazioni assoggettate ad IVA,
- oppure recanti un importo non superiore a 77,47 euro.

⁴⁰ Art. 1 co. 4 della L. 9.12.98 n. 431.

⁴¹ Art. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 26.10.72 n. 642.

⁴² Infatti con tale opzione, esercitabile in sede di registrazione del contratto oppure nell'ambito della dichiarazione dei redditi per i contratti di durata non superiore a 30 giorni, l'imposta sostitutiva sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione, sull'eventuale proroga e risoluzione.

⁴³ In caso di mancata opzione, in sede di dichiarazione, per il regime della "cedolare secca" risulterà però dovuta l'imposta di bollo sul contratto fin dalla data della sua sottoscrizione.

⁴⁴ Art. 9 co. 2 del DPR 26.10.72 n. 642.

⁴⁵ Ris. Agenzia delle Entrate 22.11.2013 n. 83.

⁴⁶ Art. 6 della Tabella B, allegata al DPR 642/72 e ris. Agenzia delle Entrate 23.3.2008 n. 73.

Stante la mancanza di un riferimento esplicito alla loro esenzione, l'imposta di bollo si applica, al di fuori delle esenzioni sopra indicate, anche alle quietanze relative ad un contratto assoggettato al regime di "cedolare secca" di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011.

Tabella riassuntiva

Tipologia	Fattispecie	Imposta di bollo	
Contratto locazione turistica	Opzione cedolare secca	Non dovuto	
	Assenza opzione cedolare secca	16,00 euro ogni 100 linee	
Quietanza	Canone soggetto ad IVA	Non dovuto	
	Canone non soggetto ad IVA	Importo inferiore 77,48 euro	Non dovuto
		Importo superiore 77,47 euro	2,00 euro

4.3 MODALITÀ DI PAGAMENTO

Il pagamento dell'imposta di bollo può avvenire mediante:

- attestazione di pagamento (per i contratti di locazione si usa il modello F24 Elide - codice tributo "1505");
- contrassegno telematico rilasciato da un intermediario convenzionato (es rivendita di generi di monopolio).

La data di pagamento dell'attestazione o quella di emissione del contrassegno telematico non devono essere successive alla data di stipula del contratto oppure a quella di emissione della quietanza. Solo in caso di registrazione del contratto in forma telematica (utilizzando i programmi dell'Agenzia delle Entrate RLI *web* oppure RLI *software*) il pagamento dell'imposta di bollo avviene, senza sanzioni, contestualmente alla registrazione stessa.

L'obbligo di pagare l'imposta di bollo sussiste in capo al soggetto che ha prodotto il documento (e quindi, per esempio, colui che ha emesso la ricevuta di pagamento). Tuttavia, risultano solidalmente responsabili del pagamento dell'imposta e delle sanzioni tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano il documento (contratto o ricevuta) non in regola con il bollo^{47,48}.

4.4 RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il mancato pagamento dell'imposta di bollo relativa ai contratti di locazione può essere "sanato" mediante il ravvedimento operoso⁴⁹, purché non sia stato già notificato un atto di liquidazione o di accertamento.

Il ravvedimento avviene attraverso il pagamento dell'imposta dovuta, unitamente ad interessi e sanzioni ridotte, nella misura indicata nella seguente tabella.

Sanzione per tardivo versamento dell'imposta di bollo	
Entro 14 giorni	0,67% (1/15 di 1/10 del 100%) per ogni giorno di ritardo
Entro 30 giorni	10,00% (1/10 del 100%)
Entro 90 giorni	11,11% (1/9 del 100%)
Entro 1 anno	12,5% (1/8 del 100%)
Entro 2 anni	14,28% (1/7 del 100%)
Oltre 2 anni	16,66% (1/6 del 100%)
Dopo la constatazione della violazione	20% (1/5 del 100%)
Codici tributo F24 Elide	Imposta: 1505 Sanzioni: manca il codice specifico Interessi: manca il codice specifico

⁴⁷ Ris. Agenzia delle Entrate 18.11.2008 n. 444.

⁴⁸ In tal caso la controparte potrebbe, ai sensi dell'art. 22 del DPR 642/72, presentare all'Agenzia delle Entrate nei 15 giorni dal suo ricevimento, l'atto e regolarizzarlo mediante il pagamento della sola imposta. In tal caso la sanzione è irrogata nei confronti del solo soggetto che ha predisposto il documento.

⁴⁹ Art. 13 del DLgs 471/97.

ADEMPIMENTI

Anita MAURO¹, Cecilia PASQUALE², Daniele PEPE, Stefano SPINA e Arianna ZENI³

1 PREMESSA

Chi intenda stipulare un contratto di locazione turistica deve tenere conto, oltre che degli obblighi fiscali illustrati nei precedenti capitoli, anche di alcuni adempimenti o vincoli derivanti da altre fonti normative.

Si fa riferimento, in particolare:

- agli obblighi relativi all'APE (attestato di prestazione energetica) (§ 2);
- ai vincoli che possono derivare dal regolamento condominiale (§ 3);
- agli obblighi legati alla tassa sui rifiuti (§ 4);
- all'imposta di soggiorno ed al contributo di sbarco (§ 5 e 6);
- agli altri adempimenti amministrativi (§ 7).

2 ATTESTATO DI PRESTAZIONE ENERGETICA

L'attestato di prestazione energetica (APE) è un documento indicante le caratteristiche energetiche di edifici o di unità immobiliari, introdotto dal DL 4.6.2013 n. 63 (convertito dalla L. 3.8.2013 n. 90), che ha sostituito l'attestato di certificazione energetica (ACE).

Allo stato attuale, l'ACE deve essere allegato ai nuovi contratti di compravendita e locazione superiori a 30 giorni che abbiano ad oggetto interi edifici; per le locazioni di singole unità immobiliari, invece, sussiste solo l'obbligo di consegna dell'APE e, se la locazione è superiore a 30 giorni, anche di inserimento della clausola contrattuale con la quale il conduttore dichiara di essere stato informato in riferimento alle prestazioni energetiche dell'unità immobiliare.

2.1 CONTENUTO DELL'APE

L'attestato di prestazione energetica (APE) è un documento nel quale sono contenute tutte le informazioni relative al fabbricato sotto il profilo dell'isolamento termico e del consumo energetico, oltre ai dati catastali identificativi del fabbricato cui si riferisce.

In particolare, ai sensi dell'art. 4 co. 4 del DM 26.6.2015, l'APE deve contenere:

- la prestazione energetica globale sia in termini di energia primaria totale che di energia primaria non rinnovabile, attraverso i rispettivi indici;
- la classe energetica determinata attraverso l'indice di prestazione energetica globale, espresso in energia primaria non rinnovabile;
- la qualità energetica del fabbricato ai fini del contenimento dei consumi energetici per il riscaldamento e il raffrescamento, attraverso gli indici di prestazione termica utile per la climatizzazione invernale ed estiva dell'edificio;
- i valori di riferimento, quali i requisiti minimi di efficienza energetica vigenti a norma di legge;
- le emissioni di anidride carbonica;
- l'energia esportata;

¹ a.mauro@eutekne.it.

² c.pasquale@eutekne.it.

³ a.zeni@eutekne.it.

- le raccomandazioni per il miglioramento dell'efficienza energetica con le proposte degli interventi più significativi ed economicamente convenienti, distinguendo gli interventi di ristrutturazione importanti da quelli di riqualificazione energetica.

Tale documento deve essere redatto su apposito modello, da un tecnico abilitato, previo sopralluogo presso l'immobile.

Sono esclusi dall'obbligo, tra gli altri, i fabbricati isolati con superficie utile inferiore a 50 mq e gli edifici, quali i box e le cantine, il cui utilizzo standard non prevede l'installazione di impianti di riscaldamento.

2.2 VALIDITÀ

In conformità alle disposizioni dell'art. 6 co. 5 del DLgs. 19.8.2005 n. 192, l'APE ha, normalmente, validità di 10 anni a partire dal suo rilascio, ma deve essere rinnovato se l'immobile viene ristrutturato con interventi tali da modificare le prestazioni energetiche. In ogni caso la validità decennale è subordinata al rispetto delle prescrizioni per il controllo dell'efficienza energetica dei sistemi tecnici degli edifici compresi gli adeguamenti necessari.

In assenza di controlli o adeguamenti (ad esempio caldaia priva di manutenzione periodica obbligatoria) la validità è fissata al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di redazione.

L'APE deve essere depositato, con procedura telematica, nel "catasto energetico" istituito a livello regionale⁴ che ne rilascia ricevuta.

2.3 APE E CONTRATTI DI LOCAZIONE

Gli obblighi di dotazione, di inserimento della clausola contrattuale e di allegazione dell'attestato di prestazione energetica sorgono, in presenza delle condizioni rappresentate in seguito, nel caso di stipula di un nuovo contratto di locazione⁵.

2.3.1 Dotazione

Nel caso di nuova locazione di edifici o unità immobiliari, ove l'edificio o l'unità non ne sia già dotato, il proprietario deve rendere disponibile l'attestato di prestazione energetica al nuovo locatario all'avvio delle trattative e consegnarlo alla fine delle medesime (art. 6 co. 2 del DLgs. 192/2005).

2.3.2 Inserimento della clausola contrattuale

Ai sensi dell'art. 6 co. 3 del DLgs. 192/2005, nei contratti di locazione di edifici o di singole unità immobiliari soggetti a registrazione occorre inserire una apposita clausola con la quale l'acquirente o il conduttore danno atto di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato, in ordine alla attestazione della prestazione energetica degli edifici.

Il testo della frase da inserire può essere il seguente:

"il conduttore dichiara di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato, in ordine alla attestazione delle prestazione energetica".

Poiché la norma fa riferimento esclusivamente ai contratti soggetti a registrazione, intendendo con tale dicitura i contratti di durata superiore a 30 giorni, si ritiene che siano esclusi dall'obbligo di informativa tutti i contratti di durata uguale o inferiore a 30 giorni.

2.3.3 Allegazione

L'attestato di prestazione energetica deve essere allegato ai nuovi contratti di locazione soggetti a registrazione (e quindi di durata superiore a 30 giorni), tranne che nei casi di locazione di singole unità immobiliari (art. 6 co. 3 del DLgs. 192/2005).

2.3.4 Sanzioni

L'inadempimento degli obblighi di dichiarazione e di allegazione, se dovute, è sanzionato, a norma della disciplina di cui al DL 145/2013, solo con sanzioni amministrative. In particolare, le parti sono soggette, in solido ed in parti uguali, al pagamento:

⁴ SIPEE per la regione Piemonte.

⁵ Il Consiglio nazionale del Notariato 19.9.2013 n. 657-2013/C ha precisato che non si è in presenza di una nuova locazione in caso di rinnovo, proroga o reiterazione di un precedente rapporto di locazione.

- di una sanzione da 3.000,00 a 18.000,00 euro, per gli atti di trasferimento a titolo oneroso e per le locazioni di edifici;
- di una sanzione da 1.000,00 a 4.000,00 euro per le locazioni di singole unità immobiliari di durata superiore a tre anni (si tratta, quindi, solo della violazione dell'obbligo di dichiarazione, in quanto l'obbligo di allegazione non sussiste);
- di una sanzione da 500,00 a 2.000,00 euro per le locazioni di singole unità immobiliari non eccedenti 3 anni (si tratta, quindi, solo della violazione dell'obbligo di dichiarazione, in quanto l'obbligo di allegazione non sussiste).

L'obbligo di "dotazione" (art. 6 co. 2) è tuttora sanzionato dall'art. 15 co. 8 - 9 del DLgs. 192/2005 che prevede, per i contratti di locazione di edifici o di singole unità abitative, una sanzione non inferiore a 300,00 euro e non superiore a 1.800,00 euro.

Obblighi	Contratti di durata uguale o inferiore 30 giorni		Contratti di durata superiore 30 giorni	
	Singola unità immobiliare	Più unità immobiliari	Singola unità immobiliare	Più unità immobiliari
Dotazione APE	Sì	Sì	Sì	Sì
Dichiarazione nel contratto	No	No	Sì	Sì
Allegazione al contratto	No	No	No	Sì

2.4 APE NEGLI ANNUNCI PUBBLICITARI

Ai sensi dell'art. 4 co. 7 del DM 26.6.2015, in caso di offerta di locazione, i corrispondenti annunci tramite tutti i mezzi di comunicazione commerciali devono riportare l'indice di prestazione energetica dell'involucro edilizio e globale dell'edificio o dell'unità immobiliare e la classe energetica corrispondente.

Tuttavia, si rileva che tale obbligo non riguarda la locazione degli edifici residenziali utilizzati per meno di 4 mesi all'anno (art. 6 co. 8 del DLgs. 192/2005)⁶.

3 REGOLAMENTO DI CONDOMINIO E ANAGRAFE CONDOMINIALE

Il fatto che l'immobile da destinare alla locazione turistica si trovi in un condominio, può determinare limiti e vincoli al suo utilizzo.

3.1 VINCOLI DERIVANTI DAL REGOLAMENTO CONDOMINIALE

Il regolamento di condominio di cui all'art. 1138 c.c.⁷ – obbligatorio quando il numero dei condomini è superiore a 10 – può contenere, oltre alle norme circa l'uso delle cose comuni e la ripartizione delle spese, anche (in alcuni casi) vincoli sulle destinazioni delle proprietà esclusive, che potrebbero limitare oppure impedire l'uso delle unità abitative per locazioni turistiche o attività ricettive.

In linea di principio, l'art. 1138 co. 4 c.c., dispone che *"le norme del regolamento non possono in alcun modo menomare i diritti di ciascun condomino, quali risultano dagli atti di acquisto e dalle convenzioni, e in nessun caso possono derogare alle disposizioni degli articoli 1118, secondo comma 1119, 1120, 1129, 1131, 1132, 1136 e 1137"*. Tuttavia, come si illustrerà a breve, è possibile adottare regolamenti contrattuali o convenzionali, che possono introdurre vincoli anche sulla proprietà esclusiva.

In assenza di vincoli, i singoli proprietari possono usare il proprio appartamento come meglio preferiscono, salve le destinazioni d'uso imposte dalle normative urbanistiche o regionali.

Pertanto, in assenza di vincoli condominiali, il proprietario di uno o più alloggi può utilizzarli per locazioni di breve durata con somministrazione di servizi aggiuntivi, essendo tale attività compatibile con l'uso residenziale dell'immobile, rispettando gli ulteriori adempimenti imposti eventualmente dal Comune per tali attività.

Regolamento condominiale

In presenza di clausole limitative della destinazione degli immobili in condominio, occorre verificare se il regolamento condominiale sia del tipo:

⁶ Il termine di 4 mesi non si riferisce alla durata del contratto, bensì all'effettivo utilizzo dell'immobile, per cui si ritiene che tutti gli annunci di immobili per finalità turistiche debbano riportare i dati energetici dell'immobile.

⁷ Sul tema, si veda anche la voce "Condominio", *Guide Eutekne*.

- “assembleare”, ovvero approvato a maggioranza dall’assemblea, il quale non può incidere sulle posizioni soggettive dei singoli condomini ed è sottoposto ai limiti dell’art. 1138 co. 4 c.c.;
- “contrattuale” o “convenzionale”, ovvero approvato con il consenso di tutti i condomini (come avviene, ad esempio, quando il regolamento sia predisposto dal costruttore dell’edificio e accettato dai singoli acquirenti)⁸, il quale si caratterizza per contenere clausole che limitano i diritti dei condomini sulle proprietà esclusive o comuni o attribuiscono ad alcuni condomini diritti maggiori rispetto ad altri, superando la previsione dell’art. 1138 co. 4 primo periodo c.c.

3.1.1 Opponibilità dei vincoli posti dal regolamento convenzionale

Con riferimento ai regolamenti contrattuali ed alla possibilità che i limiti in esso sanciti possano essere opposti ai terzi acquirenti degli immobili⁹, la Corte di Cassazione, nella sentenza 18.10.2016 n. 21024 ha affermato che la previsione, contenuta in un regolamento condominiale convenzionale, di limiti alla destinazione delle proprietà esclusive (nel caso di specie, si trattava del divieto di adibire le “unità singole a case-famiglia, bed and breakfast, pensioni, alberghi o affittacamere”), incidendo non sull’estensione ma sull’esercizio del diritto di ciascun condomino, deve essere ricondotta alla categoria delle servitù atipiche (e non delle *obligationes propter rem*, come sostenuto da altra parte della giurisprudenza, cfr. Cass. 11684/2002 e Cass. 19212/2016). Pertanto, secondo la Cassazione, l’opponibilità ai terzi acquirenti di tali limiti va regolata secondo le norme proprie della servitù e, dunque, avendo riguardo alla trascrizione del relativo gravame, indicando nella nota di trascrizione¹⁰, le specifiche clausole limitative, “non essendo invece sufficiente il generico rinvio al regolamento condominiale”.

D’altronde, conclude la Corte, ove il vincolo non sia stato trascritto, esso può valere nei confronti del terzo acquirente dell’immobile solo ove questi ne prenda atto in maniera specifica nel medesimo contratto di acquisto¹¹.

Secondo questo orientamento, quindi, il mero richiamo, inserito nell’atto di acquisto, al regolamento condominiale (il quale risulti anche allegato in appendice all’atto), non è idoneo a rendere opponibili all’acquirente le clausole che vietano la destinazione degli immobili di proprietà esclusiva a determinate attività¹².

Il tema dell’opponibilità viene ulteriormente specificato dalla Corte di Cassazione, con la pronuncia 19.3.2018 n. 6769¹³, secondo cui “l’opponibilità di tali limiti ai terzi acquirenti deve essere regolata secondo le norme proprie delle servitù e, dunque, avendo riguardo alla trascrizione del relativo peso, mediante l’indicazione, in apposita nota distinta da quella dell’atto di acquisto [...], delle specifiche clausole limitative, ex artt. 2659, comma 1, n. 2, e 2665 c.c., non essendo, invece, sufficiente il generico rinvio al regolamento condominiale”.

Infatti, la Corte precisa che il regolamento di condominio, in sé, non rientra tra gli atti soggetti alla trascrizione nei registri immobiliari, ai sensi dell’art. 2645 c.c., mentre sono da trascrivere “le eventuali convenzioni costitutive di servitù che siano documentalmente inserite nel testo di esso”¹⁴.

Compatibilità di tali clausole con la locazione breve

Con riferimento al contenuto del vincolo, va evidenziato che, secondo la giurisprudenza di merito¹⁵, le clausole del regolamento convenzionale di condominio limitative della destinazione degli immobili di proprietà dei singoli condomini, vanno interpretate “con grande rigore dovendo risultare, ogni eventuale limite, quanto più possibile esplici-

⁸ In tal caso, si tratta di un regolamento “contrattuale” di fonte esterna, ma esistono anche regolamenti contrattuali “di fonte interna”, ovvero votati dall’unanimità dei condomini (dalla totalità dei millesimi).

⁹ Avendo natura contrattuale, infatti, in linea di principio, i regolamenti contrattuali producono effetti solo tra le parti (art. 1372 c.c.).

¹⁰ Ai sensi degli artt. 2659 co. 1 n. 2 e 2665 c.c.

¹¹ In tal senso, si veda anche Trib. Milano 8.2.2019 n. 1345 e Trib. Roma 29.1.2019 n. 2061 (relativo, però, ad un acquisto *mortis causa*).

¹² Cfr. Rezzonico S. “Limiti regolamentari alla destinazione delle proprietà individuali in condominio”, *Condominioelocazione.it*, 8.5.2019.

¹³ La quale concerneva, però, il vincolo costituito dal divieto di “usi diversi da quelli di civile abitazione” dei cui effetti concreti si dirà nel successivo paragrafo.

¹⁴ Così Cass. 6769/2019, la quale continua precisando che “ove si tratti di clausole limitative inserite nel regolamento predisposto dal costruttore venditore, originario unico proprietario dell’edificio, con le note di trascrizione del primo atto di acquisto di un’unità immobiliare ivi compresa e del vincolo reale reciproco, si determina l’opponibilità di quelle servitù, menzionandovi tutte le distinte unità immobiliari, ovvero ciascuno dei reciproci fondi dominante e servente. All’atto dell’alienazione delle ulteriori unità immobiliari, il regolamento andrà ogni volta richiamato o allegato e dovrà eseguirsi ulteriore trascrizione per le servitù che man mano vengono all’esistenza, fino all’esaurimento del frazionamento della proprietà originariamente comune”.

¹⁵ Trib. Milano 8.5.2018.

to". Pertanto, i giudici milanesi hanno escluso che la clausola che vieta l'esercizio di "affittacamere, locanda, pensione od albergo" precluda ai condomini la locazione breve o brevissima.

3.1.2 Vincoli all'utilizzo a scopo abitativo

Alcuni regolamenti convenzionali contengono clausole che, pur non escludendo apertamente l'uso dell'immobile per attività ricettive, vincolano i proprietari ad utilizzare gli immobili a scopi abitativi (ad esempio, "a scopo di civile abitazione").

Ci si può chiedere se tali clausole escludano la possibilità di adibire l'immobile del singolo condomino ad attività di locazione turistica, affittacamere, ecc.

Locazione turistica

Va precisato che, talvolta, la normativa regionale¹⁶ specifica che lo svolgimento di attività come quella di locazione turistica avviene in "unità abitative adibite a civile abitazione", sicché il regolamento condominiale che vincoli all'uso come "civile abitazione" risulta compatibile con tale destinazione.

D'altronde, anche ove la disciplina regionale non specifichi che l'attività di locazione turistica va effettuata in immobili "adibiti ad uso di civile abitazione", si può ritenere che la locazione turistica per brevi periodi sia compatibile con clausole del regolamento di condominio che vincolano l'uso degli immobili dei singoli proprietari all'uso abitativo escludendo attività ricettive quali alberghi o pensioni¹⁷.

Bed & breakfast

Secondo parte della giurisprudenza¹⁸, anche l'esercizio di un *bed & breakfast* non presuppone l'utilizzo degli appartamenti per scopi diversi da quello abitativo, non essendo richiesto il cambio di destinazione d'uso ai fini urbanistici, per cui tale attività risulta pienamente compatibile con la destinazione abitativa dell'immobile e quindi incontestabile dal condominio.

Altra parte della giurisprudenza¹⁹, però, si è espressa in senso opposto, affermando che sia necessario verificare la volontà contrattuale espressa nel regolamento di condominio convenzionale, sicché l'attività di *bed & breakfast* sarebbe incompatibile con un regolamento contrattuale che esprima la volontà di ammettere solo l'uso esclusivo degli immobili a fini abitativi.

Affittacamere

Secondo il Tribunale di Milano 22.11.2018 n. 11784/13/18, "il significato letterale attribuito al termine abitazione permette, quindi, di escludere che l'attività di affittacamere possa assimilarsi all'uso abitativo, dovendo piuttosto essere qualificata come attività commerciale. In questo senso l'attività di affittacamere deve essere equiparata all'attività alberghiera, in quanto, sia pure con proporzioni ridotte, presenta caratteristiche imprenditoriali simili, comportando, non diversamente dall'esercizio di un albergo un'attività imprenditoriale, un'azienda ed il contatto diretto con il pubblico. L'attività di affittacamere, infatti, comporta la prestazione di una serie di servizi personali accessori rispetto alla mera prestazione dell'alloggio, quali, ad esempio, il riassetto del locale ammobiliato e provvisto delle necessarie somministrazioni cedute in godimento, nonché la fornitura della biancheria da letto e da bagno, che consentono di ricondurla nell'ambito dell'attività ricettiva alberghiera [...] Partendo da queste premesse, la giurisprudenza di legittimità è costante nell'escludere che l'attività di affittacamere".

La Corte di Cassazione²⁰, in proposito, pone in evidenza come "l'esercizio di attività ricettiva alberghiera, anche sotto la forma di più modeste dimensioni di affittacamere, richiede non solo la cessione del godimento di locale ammobiliato e provvisto delle necessarie somministrazioni, ma anche la prestazione di servizi personali, quali il riassetto del locale stesso e la fornitura della biancheria da letto e da bagno. In difetto della prestazione di detti servizi, pertanto, quella cessione non può essere ricondotta nell'ambito dell'indicata attività ricettiva alberghiera né quindi sottratta alla disciplina della locazione ad uso abitativo".

Pertanto, si potrebbe desumere che l'assenza di servizi accessori alla locazione turistica consenta di escludere la configurazione di un'attività ricettiva e di ammettere la compatibilità dell'attività con regolamenti condominiali che:

¹⁶ Si veda "Contratto di locazione turistica", § 2.3 del presente Speciale.

¹⁷ Cass. 28.9.2017 n. 22711.

¹⁸ Cfr. Cass. 20.11.2014 n. 24707 e Trib. Verona 22.4.2015.

¹⁹ Cfr. Cass. 16.1.2015 n. 704 e Trib. Milano 22.11.2018 n. 11784/13/18.

²⁰ Cass. 8.11.2010 n. 22665.

- impongano l'uso abitativo;
- o escludano l'uso alberghiero o per attività ricettive.

Tranquillità dei condomini

Un'altra clausola che potrebbe limitare l'attività delle locazioni turistiche riguarda la tranquillità dell'edificio, soprattutto per quanto riguarda i rumori.

A tale riguardo il Tribunale di Milano²¹ ha precisato che risulta necessaria la prova dell'effettiva e concreta messa in pericolo della tranquillità e sicurezza dei condomini all'interno degli spazi comuni ad opera dell'espletamento di attività di affittacamere, non essendo sufficiente una semplice presunzione.

Diversamente il Tribunale di Roma²² ha negato l'esercizio di una attività di *bed & breakfast* in quanto l'ingresso in condominio di estranei avrebbe disturbato la tranquillità ed il riposo dei condomini.

3.2 AGGIORNAMENTO DEI DATI DELL'ANAGRAFE CONDOMINIALE

Ogni variazione dei titolari di diritti reali e di diritti personali di godimento, comprensiva del loro codice fiscale e della residenza o domicilio deve essere comunicata in forma scritta all'amministratore di condominio, ai sensi dell'art. 1130 co. 1 punto 6 c.c.²³, entro 60 giorni.

La comunicazione, per la quale non è prevista una forma particolare, deve indicare:

- i dati del proprietario;
- i riferimenti catastali o condominiali dell'unità locata;
- il periodo di occupazione;
- i dati anagrafici del conduttore comprensivi del codice fiscale e della residenza o domicilio.

Al riguardo, allo stato attuale, la norma non prevede esenzioni nel caso di locazioni brevi o turistiche.

4 TASSA SUI RIFIUTI

La TARI (tassa sui rifiuti) è dovuta da chiunque possieda o detenga, a qualsiasi titolo, locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

In relazione alle locazioni turistiche, di norma, la TARI è dovuta esclusivamente dal proprietario dell'immobile sulla base delle tariffe previste per le utenze domestiche salvo che nei locali si volga un'attività ricettiva.

Disciplina nazionale

La TARI, disciplinata dall'art. 1 co. 641 - 668 e 686 della L. 147/2013, è destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è dovuta da chiunque possieda o detenga, a qualsiasi titolo, locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani, indipendentemente dal loro uso.

Sono, invece, escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie ai locali tassabili, nonché le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 c.c. che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

Di norma, la TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga il locale o l'area e, quindi, dal soggetto utilizzatore dell'immobile.

In caso di detenzione temporanea dell'immobile, di durata non superiore a 6 mesi nel corso dello stesso anno solare, tuttavia, la tassa non è dovuta dall'utilizzatore ma resta esclusivamente in capo al possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.

Il tributo è corrisposto in base ad una tariffa riferita all'anno solare che viene determinata con una delibera del Consiglio comunale ed è diversa a seconda che le utenze siano domestiche o non domestiche: le prime sono costituite soltanto dalle abitazioni familiari e le seconde ricomprendono tutte le restanti utenze (attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere).

Ciò che conta, ai fini dell'individuazione della tariffa corretta, è la destinazione effettiva dell'immobile e quindi

²¹ Trib. Milano sez. XIII civile ordinanza 4-10.2.2016.

²² Trib. Roma 29.9.2018 n. 18494.

²³ Il quale prevede che l'amministratore di condominio debba "curare la tenuta del registro di anagrafe condominiale contenente le generalità dei singoli proprietari e dei titolari di diritti reali e di diritti personali di godimento, comprensive del codice fiscale e della residenza o domicilio".

l'esercizio di fatto di una attività imprenditoriale (alberghi, pensioni, residence, ecc.) o meno. La mera locazione per brevi periodi senza servizi aggiuntivi non fa pertanto scattare il presupposto per l'applicazione delle tariffe per le utenze non domestiche.

Tuttavia i Comuni possono stabilire tariffe particolari per le tenere conto "della promiscuità tra l'uso normale abitativo e la destinazione ricettiva a terzi"²⁴ che può connaturare le locazioni turistiche per cui i proprietari, al fine di pagare correttamente il tributo, devono verificare con attenzione la tariffa deliberata.

In materia di TARI il Comune ha facoltà di introdurre agevolazioni ed esenzioni, oltre che negli specifici casi individuati dalla legge (abitazioni con unico occupante; abitazioni e locali per uso stagionale; abitazioni occupate da soggetti che risiedono o abbiano la dimora, per più di 6 mesi all'anno, all'estero; fabbricati rurali ad uso abitativo), anche in ulteriori ipotesi definite dal Comune stesso nell'esercizio della propria autonomia regolamentare.

Locazioni turistiche

Nel caso delle locazioni turistiche, quindi, occorre verificare cosa prevede il singolo regolamento comunale.

Le scadenze di pagamento della TARI sono determinate dal Comune prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale.

5 IMPOSTA DI SOGGIORNO

L'imposta di soggiorno²⁵ può essere applicata a discrezione dei singoli Comuni e viene istituita con deliberazione²⁶ del Consiglio comunale da:

- Comuni capoluogo di Provincia;
- unioni di Comuni;
- Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte.

L'imposta di soggiorno ha le caratteristiche di un tributo di scopo ancorato ai pernottamenti in strutture ricettive site nel territorio comunale. Il gettito, infatti, è destinato al finanziamento di un'ampia serie di "interventi" connessi al turismo quali:

- gli interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive;
- gli interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Regolamento comunale

L'art. 4 del DLgs. 23/2011 prevede l'emanazione di un regolamento, di carattere nazionale, da adottare d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali al quale i Comuni avrebbero dovuto conformare i propri regolamenti.

Poiché tale regolamento "nazionale" non è mai stato emanato, ai sensi dell'art. 4 co. 3 del DLgs. 23/2011 i Comuni possono comunque adottare un proprio regolamento ai sensi dell'art. 52 del DLgs. 15.12.97 n. 446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive²⁷.

Nel caso di adozione a livello di Unione di Comuni, pur non essendo espressamente prevista la traslazione dei poteri regolamentari ai relativi organi, va sottolineato che la previsione normativa classifica esplicitamente l'Unione come soggetto attivo per la deliberazione dell'imposta e l'adozione del regolamento.

Il regolamento comunale, in particolare, deve disciplinare:

- gli obblighi in capo ai gestori delle singole strutture (informazione alla clientela, riscossione e versamento dell'imposta ed eventuali adempimenti dichiarativi conseguenti);
- la misura dell'imposta (graduabile in relazione alle categorie e alle tipologie delle strutture ricettive) e le modalità di versamento della stessa;
- le modalità di remunerazione per il servizio di riscossione a favore delle strutture ricettive;

²⁴ Cass. 19.8.2015 n. 16972.

²⁵ Cfr. la voce "Imposta di soggiorno", *Guide Eutekne*.

²⁶ Con lo stesso atto deve essere adottato anche il relativo regolamento.

²⁷ Poiché ogni ente locale può, in assenza di un regolamento statale, regolamentare come meglio crede l'imposta di soggiorno, le modalità di applicazione della stessa variano da Comune a Comune.

- ulteriori modalità applicative del tributo;
- le esenzioni e le riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

Rimodulazione dell'imposta in deroga al "blocco" degli aumenti dei tributi locali e ai termini di approvazione previsti per i tributi locali

Ai sensi dell'art. 4 co. 7 del DL 24.4.2017 n. 50 l'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del DLgs. 23/2011 può essere istituita o rimodulata in deroga:

- al c.d. "blocco" degli aumenti dei tributi locali di cui al co. 26 dell'art. 1 della L. 208/2015 (il "blocco" è stato esteso fino all'anno 2018 dalla legge di bilancio 2018²⁸, ma non è stato riproposto per l'anno 2019);
- alle disposizioni concernenti i termini di approvazione delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi locali. I Comuni, quindi, possono intervenire sull'imposta di soggiorno anche successivamente all'approvazione del bilancio senza incorrere nella sanzione di cui al co. 169 dell'art. 1 della L. 296/2006²⁹.

Quanto affermato vale anche per il contributo di soggiorno previsto per Roma capitale³⁰.

Imposta in sostituzione degli oneri per gli autobus turistici

L'imposta di soggiorno può anche sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale.

5.1 AMBITO APPLICATIVO DELL'IMPOSTA DI SOGGIORNO

L'imposta, inoltre:

- è a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate nel territorio del Comune che l'ha istituita;
- deve essere applicata secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo.

5.2 AMMONTARE MASSIMO DELL'IMPOSTA

La misura massima dell'imposta di soggiorno applicabile è stabilita in 5,00 euro per ciascuna persona e per ogni notte di soggiorno.

L'imposta, inoltre, è graduabile in base alle strutture ricettive alberghiere ed extra-alberghiere, situate nel territorio del singolo Comune, come disciplinate dalle vigenti norme regionali in materia di turismo.

Ai sensi dell'art. 1 co. 1129 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019) il Comune di Venezia può applicare l'imposta nella misura massima di 10,00 euro³¹.

5.3 SOGGETTI PASSIVI

L'imposta, ancorché riscossa dal gestore della struttura ricettiva, grava sull'ospite, soggetto passivo, non iscritto all'anagrafe del Comune nel quale è situata la struttura.

5.4 GESTORE DELLA STRUTTURA RICETTIVA RESPONSABILE

I gestori delle strutture ricettive sono tenuti ad addebitare al cliente l'ammontare dell'imposta di soggiorno e a riversarla all'ente locale.

In particolare, i gestori sono gravati dai seguenti obblighi:

- informare i propri ospiti dell'applicazione e dell'entità dell'imposta di soggiorno e delle esenzioni previste,

²⁸ Cfr. Zeni A. "Il blocco degli aumenti dei tributi locali non vale per l'imposta di soggiorno", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 16.2.2018.

²⁹ Il citato co. 169 prevede che gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno. Cfr. nota IFEL 10.7.2017 e le risposte Min. Economia e Finanze fornite nel corso di Telefisco 1.2.2018.

³⁰ Si vedano le risposte Min. Economia e Finanze fornite nel corso di Telefisco 1.2.2018.

³¹ Il menzionato co. 1129 dispone testualmente che "il comune di Venezia è autorizzato ad applicare, per l'accesso, con qualsiasi vettore, alla Città antica e alle altre isole minori della laguna, il contributo di cui all'articolo 4, comma 3-bis, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, alternativamente all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del medesimo articolo, entrambi fino all'importo massimo di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122".

in osservanza della normativa vigente, e richiedere il pagamento dell'imposta entro il periodo di soggiorno di ciascun ospite;

- riscuotere l'imposta, rilasciandone quietanza, emettendo una semplice ricevuta nominativa al cliente (conservandone copia) oppure inserendo il relativo importo in fattura indicandolo come "operazione fuori campo IVA"³²;
- adempiere agli obblighi di comunicazione (cartacea o telematica eventualmente attraverso i siti predisposti dai singoli enti) e di versamento dell'imposta previsti dal singolo Comune;
- conservare per 5 anni ai sensi dell'art. 1 co. 161 del DLgs. 296/2006 la documentazione relativa ai pernottamenti, all'attestazione di pagamento dell'imposta da parte di coloro che soggiornano nelle strutture e le dichiarazioni rilasciate dal cliente per l'esenzione dall'imposta di soggiorno, al fine di rendere possibili i controlli tributari da parte del Comune.

Omesso versamento dell'imposta da parte del gestore - Profili penali

Il titolare di un'attività ricettiva che, incaricato della riscossione dell'imposta di soggiorno, ometta di versare le somme incassate potrebbe essere chiamato a rispondere del reato di peculato ai sensi dell'art. 314 c.p.

Tale norma punisce il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio, che si appropria del denaro o di altra cosa mobile altrui di cui ha il possesso, o comunque la disponibilità, in ragione del suo ufficio o servizio³³.

5.5 CORRESPONSABILITÀ NELLE LOCAZIONI BREVI

L'art. 4 co. 5-ter del DL 24.4.2017 n. 50 stabilisce che, nell'ambito delle locazioni brevi³⁴ definite dallo stesso art. 4, il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi (e quindi l'intermediario immobiliare oppure il gestore del sito), è responsabile:

- del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del DLgs. 23/2011;
- del pagamento del contributo di soggiorno di cui all'art. 14 co. 16 lett. e) del DL 78/2010 previsto per il Comune di Roma;
- degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.

La disposizione, in prima analisi, è stata interpretata come norma di carattere generale ricadente in capo a tutti i gestori dei siti o intermediari immobiliari. Successivamente, nel corso di Telefisco 2018, lo stesso Min. Economia e Finanze ha chiarito che l'art. 4 co. 5-ter del DL 50/2017, relativo al ruolo di corresponsabile di imposta nell'imposta di soggiorno, è applicabile solo nell'ambito delle locazioni brevi, come definite dall'art. 4 del DL 50/2017.

6 CONTRIBUTO DI SBARCO

L'art. 4 co. 3-bis del DLgs. 23/2011 dispone che i Comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i Comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire³⁵, in alternativa all'imposta di soggiorno, un contributo di sbarco.

6.1 SOGGETTI PASSIVI

Soggetto passivo del contributo di sbarco è il passeggero che sbarca sul territorio di un'isola.

6.2 MISURA MASSIMA DEL CONTRIBUTO

La misura massima del contributo di sbarco è fissata a 2,50 euro per ciascun passeggero che sbarca sul territorio dell'isola minore, utilizzando vettori che forniscono collegamenti di linea o vettori aeronavali che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali, abilitati e autorizzati ad effettuare collegamenti verso l'isola.

³² Si tratta delle operazioni non assoggettate ad IVA per mancanza dei requisiti per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

³³ Si vedano Artusi M.F. "Omesso versamento dell'imposta di soggiorno incassata con rilievo penale", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 27.3.2018, Artusi M.F. "Peculato per l'albergatore che non versa l'imposta di soggiorno incassata", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.6.2016 e la voce "Imposta di soggiorno", *Guide Eutekne*. Si veda anche Zeni A. "Danno erariale per l'albergatore se non versa al Comune l'imposta di soggiorno", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.8.2018.

³⁴ Sul tema, si rinvia a "Imposte dirette", § 6 del presente Speciale.

³⁵ Con regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52 del DLgs. 15.12.97 n. 446.

Il Comune che ha sede giuridica in un'isola minore, e nel cui territorio insistono altre isole minori con centri abitati, destina il gettito del contributo per interventi nelle singole isole minori dell'arcipelago in proporzione agli sbarchi effettuati nelle medesime.

I Comuni possono prevedere nel loro regolamento un aumento del contributo fino ad un massimo di 5,00 euro in relazione:

- a determinati periodi di tempo;
- all'accesso a zone disciplinate nella loro fruizione per motivi ambientali, in prossimità di fenomeni attivi di origine vulcanica³⁶.

Il Comune di Venezia può applicare il contributo nella misura massima di 10,00 euro per l'accesso, con qualsiasi vettore, alla Città antica e alle altre isole minori della laguna (art. 1 co. 1129 della L. 145/2018).

6.3 SOGGETTO RESPONSABILE DELLA RISCOSSIONE

Il contributo di sbarco è riscosso, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione e aeree o dei soggetti che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali.

Tali soggetti sono responsabili:

- del pagamento del contributo, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi;
- della presentazione della dichiarazione;
- degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale, ovvero con le diverse modalità stabilite dal medesimo regolamento comunale, in relazione alle particolari modalità di accesso alle isole.

Disciplina sanzionatoria

Il co. 3-*bis* dell'art. 4 del DLgs. 23/2011 prevede l'applicazione della sanzione amministrativa:

- dal 100 al 200% dell'importo dovuto per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile;
- prevista dall'art. 13 del DLgs. 18.12.97 n. 471 (in generale del 30%) per l'omesso, ritardato o parziale versamento del contributo³⁷.

Per quanto non espressamente previsto dal co. 3-*bis* in commento si applicano le disposizioni contenute nei co. 158 - 170 dell'art. 1 della L. 27.12.2006 n. 296.

6.4 ESENZIONI

Il contributo di sbarco non è dovuto:

- dai soggetti residenti nel Comune;
- dai lavoratori;
- dagli studenti pendolari;
- dai componenti dei nuclei familiari dei soggetti che risultino aver pagato l'IMU nel medesimo Comune e che sono parificati ai residenti.

I Comuni possono prevedere nel regolamento modalità applicative del contributo nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo.

7 ALTRI ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI

I soggetti che concedono in locazione immobili ad uso turistico sono tenuti ad ulteriori adempimenti di carattere amministrativo, le cui modalità sono indicate dalle singole Regioni, anche attraverso la predisposizione di apposite piattaforme *web*.

In particolare, tutti i soggetti che locano immobili ad uso turistico sono tenuti all'iscrizione al sito AlloggiatiWeb per finalità di tutela della pubblica sicurezza.

³⁶ In tal caso il contributo può essere riscosso dalle locali guide vulcanologiche regolarmente autorizzate o da altri soggetti individuati dall'amministrazione comunale con apposito avviso pubblico.

³⁷ Si veda la voce "Ritardato versamento", *Guide Eutekne*.

Nel caso della Regione Piemonte, l'iscrizione e l'adempimento sono integrati con l'applicativo "Piemonte Dati Turismo", in corso di implementazione (di cui si parlerà nel prosieguo) che prevede:

- la comunicazione delle unità abitative date in locazione ad uso turistico al Comune territorialmente competente, per ottenere un codice identificativo dell'unità da utilizzare nella pubblicità, nella promozione e nella commercializzazione dell'offerta turistica;
- la comunicazione dei flussi turistici a fini statistici³⁸.

La comunicazione degli alloggiati, invece, è obbligatoria per tutti i locatori a fini turistici in applicazione del TULPS.

7.1 ISCRIZIONE AL SITO ALLOGGIATIWEB

Chi concede in locazione un immobile ad uso turistico è tenuto a comunicare i dati relativi agli alloggiati alle Questure territorialmente competenti, entro 24 ore dall'arrivo delle persone alloggiate, e comunque all'arrivo stesso per soggiorni inferiori alle 24 ore, mediante iscrizione al portale *on line* della Polizia di Stato "AlloggiatiWeb" (disponibile al [link https://alloggiatiweb.poliziadistato.it/PortaleAlloggiati/](https://alloggiatiweb.poliziadistato.it/PortaleAlloggiati/)).

L'invio telematico delle informazioni relative agli ospiti (c.d. "schede alloggiati") da parte delle strutture ricettive è obbligatorio ai sensi dell'art. 109 co. 3 del RD 18.6.31 n. 773 (Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza)³⁹ e avviene in modalità telematica, secondo quanto disposto dal DM 7.1.2013.

7.2 COMUNICAZIONE DEI FLUSSI TURISTICI A FINI STATISTICI

La rilevazione sul movimento dei clienti è effettuata dall'ISTAT in relazione a tutte le strutture ricettive, in attuazione dell'obbligo previsto all'art. 7 del DLgs. 6.9.89 n. 322⁴⁰.

Per la locazione turistica, che, di regola, non è un'attività ricettiva, la normativa nazionale non prevede l'obbligo di comunicare gli arrivi e le partenze ai fini ISTAT, come invece è previsto per le strutture alberghiere o extra-alberghiere. Tuttavia, in alcuni casi, le Regioni richiedono la comunicazione delle presenze a fini statistici anche ai soggetti che danno in locazione a fini turistici.

Si segnala che è attualmente all'esame delle Camere un emendamento al Ddl. di conversione del DL 34/2019 (c.d. "DL crescita") che prevede la comunicazione dei dati dei flussi turistici all'Agenzia delle Entrate, che li rende disponibili ai comuni per la verifica del corretto pagamento dell'imposta di soggiorno.

7.3 CODICE IDENTIFICATIVO DI RIFERIMENTO

Alcune leggi regionali hanno previsto che i locatori turistici e i relativi intermediari debbano munirsi di un apposito codice identificativo (definito dalle leggi regionali con acronimi quali CIR, CIS, ecc.) per ogni singola unità ricettiva, da utilizzare nella pubblicità, nella promozione e nella commercializzazione dell'offerta turistica.

L'ottenimento di tale codice è un obbligo preliminare e da adempiere *una tantum*, a seguito di una procedura di registrazione, mediante la quale il locatore ad uso turistico comunica all'Amministrazione l'inizio dell'attività⁴¹.

La prima Regione ad avere previsto tale adempimento è stata la Lombardia, sulla cui legge regionale si è recentemente pronunciata la Corte Costituzionale confermandone la legittimità⁴².

³⁸ A volte l'adempimento comunicativo dei flussi turistici è integrato con la comunicazione dei dati per il pagamento dell'imposta di soggiorno.

³⁹ L'estensione alle locazioni turistiche dell'obbligo di comunicazione dei dati alle Questure è stata confermata dalla circolare interpretativa Min. Interno 26.6.2015 n. 4023, in risposta al quesito sollevato da AgICAV e AIBBA. Nella circolare, il Ministero ha precisato che non possono ritenersi esclusi dall'obbligo di comunicazione coloro i quali affittano appartamenti ammobiliati (ad uso turistico od altro) per periodi più o meno brevi, i quali comunque esercitano un'attività rivolta al pubblico, "indipendentemente dalle specifiche previsioni regionali e locali in materia di turismo e di locazione ad uso turistico".

⁴⁰ Secondo cui è fatto "obbligo a tutte le amministrazioni, enti e organismi pubblici di fornire tutti i dati che vengano loro richiesti per le rilevazioni previste dal programma statistico nazionale", in cui tale rilevazione rientra.

⁴¹ Il CIR dovrebbe essere generato al termine della procedura di comunicazione della locazione descritta al § 7.2.

⁴² Con la sentenza 84/2019, la Corte Costituzionale ha affermato la legittimità della L. reg. 7/2018 nella parte in cui istituisce un codice identificativo di riferimento da assegnare agli alloggi locati per finalità turistiche e da utilizzare nella promozione pubblicitaria. La legge era stata impugnata dal Governo in quanto la Regione, disciplinando la materia degli alloggi locati per finalità turistica, senza servizi aggiuntivi, avrebbe violato la competenza esclusiva del legislatore statale in materia di ordinamento civile (art. 117 co. 2 lett. l) Cost.) (sulla questione della competenza legislativa in materia di turismo si veda "Contratto di locazione turistica", § 2.3 del presente Speciale).

Si segnala che è attualmente all'esame delle Camere un emendamento al Ddl. di conversione del DL 34/2019 (c.d. "DL crescita") che prevede, al fine di migliorare la qualità dell'offerta turistica, assicurare la tutela del turista e contrastare forme irregolari di ospitalità, anche ai fini fiscali, l'istituzione di "una apposita banca dati delle strutture ricettive nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi ai sensi dell'articolo 4 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, presenti nel territorio nazionale, identificati mediante un codice alfanumerico, di seguito denominato «codice identificativo», da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza"⁴³.

Secondo l'emendamento, i soggetti titolari delle strutture ricettive, i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare e i soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile o porzioni di esso con persone che dispongono di unità immobiliari o porzioni di esse da locare, sono tenuti a pubblicare il codice identificativo nelle comunicazioni inerenti all'offerta e alla promozione.

L'inosservanza delle disposizioni sopra riportate comporterà l'applicazione della sanzione pecuniaria da 500,00 a 5.000,00 euro. In caso di reiterazione della violazione, la sanzione sarà maggiorata del doppio.

7.4 ADEMPIMENTI PREVISTI DALLA REGIONE PIEMONTE

La L. reg. 3.8.2017 n. 13 individua, per le locazioni turistiche, ulteriori adempimenti da porre in essere ai fini informativi, di monitoraggio statistico e di promozione turistica.

Gli adempimenti consistono nella:

- trasmissione al comune di un modulo informativo sull'unità abitativa;
- comunicazione giornaliera degli ospiti;
- trasmissione mensile dei dati sul movimento dei flussi turistici;
- stipula di una apposita polizza assicurativa.

Per le locazioni turistiche stipulate mediante soggetti che gestiscono portali telematici mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, gli adempimenti da porre in essere, da parte del gestore del portale, sono:

- l'espletamento degli adempimenti fiscali, ivi compresa la riscossione e la trasmissione dell'imposta di soggiorno al singolo ente;
- la stipula di apposita polizza assicurativa messa a disposizione sulla piattaforma *on line* con riferimento, esclusivamente, a soggiorni prenotati su di essa.

Occorre tuttavia tenere presente che non tutti i Comuni si sono adeguati a tali disposizioni oppure l'adeguamento risulta parziale o difforme alle disposizioni della legge regionale; per tale ragione occorre verificare, di volta in volta, gli adempimenti previsti dal Comune ove è ubicato l'immobile.

7.4.1 Trasmissione al comune del modulo informativo sull'unità abitativa

L'art. 5 della L. reg. 13/2017 e l'art. 14 del regolamento 8.6.2018 n. 4 prevedono che coloro che locano immobili per finalità turistiche per periodi consecutivi fino a 30 giorni debbano trasmettere al Comune sul cui territorio in-

Secondo la Corte, le disposizioni censurate sono legittime in quanto pongono un adempimento amministrativo "precedente ed esterno al contratto di locazione turistica, sanzionando i correlativi inadempimenti, senza incidere sulla libertà negoziale e sulla sfera contrattuale che restano disciplinate dal diritto privato".

⁴³ Un decreto da adottare entro trenta giorni dalla data di conversione del DL 34/2019 predisporrà le procedure operative relative a:

- norme per la realizzazione e la gestione della banca dati, compresi i dispositivi per la sicurezza e la riservatezza dei dati;
- modalità di accesso alle informazioni contenute nella banca dati;
- modalità con cui le informazioni contenute nella banca dati sono messe a disposizione degli utenti e delle autorità preposte ai controlli e quelle per la conseguente pubblicazione nel sito internet istituzionale del Ministero delle Politiche agricole alimentari, forestali e del turismo;
- criteri che determinano la composizione del codice identificativo, sulla base della tipologia e delle caratteristiche della struttura ricettiva nonché della sua ubicazione nel territorio comunale.

Con decreto del Ministro delle Politiche agricole alimentari, forestali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 34/2019, sentiti il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e il Garante per la protezione dei dati personali, saranno definite le modalità applicative per l'accesso ai dati relativi al codice identificativo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

siste l'unità locata, entro 10 giorni dalla stipula della prima locazione, il modello informativo previsto nell'Allegato H del regolamento 4/2018 denominato "Modello informativo per la locazione turistica".

Il modello riporta i seguenti dati:

- dati del locatore (persona fisica o giuridica);
- tipologia di comunicazione (avvio, sospensione o cessazione della locazione);
- indirizzo, dati catastali, numero camere e posti letto.

Il modello può essere presentato via PEC, a mano, via posta oppure fax all'indirizzo comunicato al Comune stesso.

Il Comune, ricevuto il modello:

- assegna ad ogni unità immobiliare oggetto di denuncia un codice identificativo di riconoscimento (CIR), composto da una stringa costituita da undici cifre di cui sei per l'inserimento del codice ISTAT del Comune e cinque per l'inserimento di un numero progressivo;
- trasmette, in modalità telematica, copia del modello informativo, completo del codice CIR, al locatore, alla provincia territorialmente competente o alla Città metropolitana e all'agenzia di accoglienza e promozione turistica locale (ATL) al fine di consentire la promozione dell'unità immobiliare, nonché il rilevamento dei dati sul movimento dei flussi turistici.

Il codice CIR deve essere indicato in fase di pubblicità dell'immobile, anche su portali telematici.

Se il contratto di locazione viene cessato e l'immobile è locato con altro tipo di contratto, il locatore, entro dieci giorni dall'avvenuta stipula del nuovo contratto di locazione, comunica al comune, nei modi sopra indicati

- la sospensione del contratto se il nuovo contratto di locazione è di tipo transitorio, o di altra natura, con durata superiore a 30 giorni e inferiore a diciotto mesi, con successivo ripristino della locazione per finalità turistiche;
- la cessazione del contratto se il nuovo contratto di locazione ha una durata superiore a diciotto mesi, oppure costituisce altra tipologia contrattuale ad uso abitativo (es. contratto ordinario oppure concordato).

Allo stato attuale, gli adempimenti amministrativi di cui all'art. 14, che danno attuazione dell'art. 5 co. 5. lett. a) della L. reg. 13/2017 (trasmissione al comune del modello informativo) sono sospesi, ai sensi dell'art. 17 co. 6 del medesimo regolamento 4/2018, fino a successive istruzioni che saranno fornite con apposito provvedimento della Giunta regionale.

7.4.2 Comunicazione giornaliera degli ospiti e trasmissione mensile dei dati sul movimento dei flussi turistici

Come illustrato al precedente § 7.1, l'invio telematico delle informazioni relative agli ospiti (c.d. "schede alloggiati") entro le 24 ore successive all'arrivo del cliente da parte di chi concede in locazione turistica un'unità immobiliare è obbligatorio ai sensi dell'art. 109 co. 3 del RD 18.6.31 n. 773 (Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza).

La Regione Piemonte, al fine di semplificare gli adempimenti a carico dei locatori, ha predisposto un nuovo strumento, a partire dall'1.4.2019, per comunicare contemporaneamente:

- i dati dei flussi turistici (da trasmettere all'ISTAT);
- le generalità degli alloggiati (da trasmettere alla questura);
- i dati necessari per il calcolo dell'imposta di soggiorno se dovuta. Tale ultimo servizio è, alla data del 5.5.2019, in fase di implementazione.

Tale applicazione è denominata "Piemonte Dati Turismo" ed è descritta al *link* <http://www.sistemapiemonte.it/cms/privati/turismo/servizi/931-piemonte-dati-turismo>, ma può accedervi direttamente tramite il *link* <https://piemonte.datiturismo.regione.piemonte.it/>.

Indicando le generalità degli ospiti e le date di occupazione il programma compila automaticamente anche la sezione "gestione disponibilità" ove viene data indicazione delle camere occupate e di quelle disponibili.

Il programma prevede inoltre la possibilità di gestire le prenotazioni dei clienti.

Attraverso il medesimo sito l'ente regionale può inviare comunicazioni o sondaggi da compilare.

Il manuale per l'utilizzo del sito e le specifiche tecniche sono disponibili al seguente indirizzo:

<http://www.sistemapiemonte.it/cms/privati/turismo/servizi/931-piemonte-dati-turismo/3468-guida-al-servizio>.

7.4.3 Polizza assicurativa

Colui che loca una unità immobiliare attraverso una locazione turistica deve stipulare una apposita polizza assicurativa:

- per rischi o danni derivanti dalla responsabilità civile verso le cose, gli ospiti ed i terzi;
- commisurata alla capacità ricettiva dell'unità abitativa privata;
- con estensione ad eventuali locali interni e ad aree esterne nonché ad impianti pertinenziali.

La norma non prevede un massimale di polizza, la quale deve comunque essere "commisurata" alla capacità ricettiva. La polizza, in caso di stipula delle locazioni turistiche mediante soggetti che gestiscono portali telematici finalizzati a mettere in contatto le persone che dispongono di unità immobiliari da locare con quelli che le cercano, deve essere messa a disposizione sulle piattaforme *on line* esclusivamente per le locazioni prenotate tramite le piattaforme stesse.

Tabella

Adempimento	Modalità operative	
Trasmissione al Comune del modello informativo per locazione turistica (LT)	Non ancora operativo	
Comunicazione giornaliera degli ospiti alla questura	Operativo	Sito "Piemonte Dati Turismo"
Trasmissione mensile dei dati sul movimento dei flussi turistici	Operativo	Sito "Piemonte Dati Turismo"
Riscossione e trasmissione dell'imposta di soggiorno	Operativo per i Comuni che la applicano	Da verificare con il singolo Comune
Polizza assicurativa	Operativo	Da stipulare con una compagnia assicurativa

Link utili

Sito della Regione Piemonte - Piemonte Dati Turismo

<http://www.sistemapiemonte.it/cms/privati/turismo/servizi/931-piemonte-dati-turismo>

Sito del Comune di Torino - Imposta di soggiorno

<http://www.comune.torino.it/soggiorno/>

MODELLI CONTRATTUALI

Barbara BUCCHIONI, Fabio GHIO, Federica MARCHESE e Cecilia PASQUALE¹

1 PREMESSA

Il contratto di locazione turistica può essere stipulato:

- direttamente dal proprietario del bene (nonché dall'usufruttuario, dal comodatario o dal conduttore se è prevista la sublocazione²) (c.d. "locazione diretta");
- mediante un intermediario immobiliare, che può agire in veste di mandatario con o senza rappresentanza o in qualità di sublocatore.

2 FATTISPECIE

2.1 LOCAZIONE DIRETTA

La locazione diretta consiste nel contratto stipulato direttamente tra proprietario (o altro soggetto che ha il godimento del bene) e conduttore, senza intermediazione da parte di soggetti terzi.

Tale contratto può essere concluso, ad esempio, a seguito di proposizione dell'immobile con forme di pubblicità cartacea (volantini oppure pubblicità su giornali, riviste, ecc.) o tramite il *web* (attraverso banner pubblicitari oppure utilizzando siti a ciò dedicati).

Il locatore, una volta raggiunto l'accordo con il potenziale conduttore, stipulerà il contratto di locazione ad uso turistico (modello 2.5.1) in forma scritta, allegando:

- verbale di consegna chiavi (che attesta la consegna dell'immobile) (modello 2.5.2);
- inventario al fine di dare atto dei mobili ed oggetti di arredamento contenuti nell'immobile (modello 2.5.3).

All'atto della riconsegna dell'immobile occorrerà sottoscrivere il verbale di riconsegna chiavi (modello 2.5.4).

Il contratto di locazione può essere sottoscritto anche antecedentemente all'inizio della locazione, indipendentemente dal pagamento del canone; il verbale di consegna chiavi e l'inventario, invece, devono essere sottoscritti al momento della consegna delle chiavi e della visita all'appartamento.

Il verbale di riconsegna, che attesta anche la presenza/mancanza dei beni presenti nell'inventario iniziale oppure il loro danneggiamento, dovrà essere firmato al momento della riconsegna delle chiavi.

Aspetti fiscali

Dal punto di vista dichiarativo:

- ai fini delle imposte dirette, il percettore del reddito (proprietario, comodatario o locatario che a sua volta affitta l'immobile) dichiarerà il reddito in base alla tipologia reddituale prodotta (reddito fondiario, di impresa o diverso). A tal fine:
 - in caso di reddito fondiario, dovrà essere dichiarato l'intero canone indicato nel contratto (al netto della deduzione forfetaria del 5%, a meno che non sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca, nel

¹ c.pasquale@eutekne.it.

² Chiunque ha la disponibilità di fatto del bene può validamente concederlo in locazione (cfr. "Contratto di locazione turistica", § 2.2.1 *sub* "Locatore" del presente Speciale e Cass. 12.2.2015 n. 2752, secondo cui non occorre che il locatore sia necessariamente il proprietario o titolare di altro diritto reale sull'immobile, potendo essere anche colui a cui il possesso dell'immobile era stato trasferito in virtù di un contratto preliminare).

- qual caso va dichiarato il 100% del canone) non rilevando le spese per gli eventuali servizi aggiuntivi, quali spese di manutenzione sull'immobile oppure cambio di biancheria e pulizia;
- in caso di reddito di impresa, il canone indicato nel contratto rileverà tra i ricavi, mentre le spese per gli eventuali servizi aggiuntivi quali spese di manutenzione sull'immobile, oppure cambio di biancheria e pulizia, saranno costi deducibili;
- in caso di reddito diverso, il canone indicato nel contratto rileverà tra i corrispettivi derivanti dall'attività commerciale non esercitata abitualmente, mentre le spese per gli eventuali servizi aggiuntivi quali spese di manutenzione sull'immobile, oppure cambio di biancheria e pulizia, saranno spese inerenti e come tali deducibili dal singolo reddito;
- ai fini delle imposte indirette, il locatore (proprietario, comodatario o locatario che a sua volta affitta l'immobile) provvederà alla registrazione del contratto se la durata è superiore a 30 giorni e, se del caso, emetterà una fattura per il canone di locazione.

2.2 MANDATO CON RAPPRESENTANZA

Il locatore può anche decidere di locare il bene per mezzo di un'agenzia di intermediazione, affinché questa procacci il conduttore ed, eventualmente, presti assistenza nella fase di redazione del contratto di locazione.

A tale fine, il locatore può concludere un contratto di mandato con rappresentanza con l'agenzia di intermediazione immobiliare (art. 1704 c.c.) (modello 2.5.5).

Mediante tale contratto il mandante (proprietario o altro soggetto che ha il godimento del bene) attribuisce al mandatario (agenzia), a mezzo di procura, il potere di agire per suo conto ed in suo nome, con la conseguenza che gli effetti giuridici dell'attività del mandatario ricadranno direttamente nella sfera giuridica del mandante, il quale acquisirà tutti i diritti e gli obblighi nascenti dagli atti compiuti dal primo.

L'incarico che il proprietario conferisce al mandatario può concretizzarsi nelle seguenti obbligazioni a carico del mandatario:

- ricerca e selezione del conduttore;
- intermediazione nella conclusione del contratto che si sostanzia, a volte, nella formulazione da parte del terzo di una proposta di locazione che viene accettata dal proprietario;
- assistenza nella redazione o predisposizione del contratto di locazione stipulato tra il proprietario ed il terzo;
- eventuale assistenza nello svolgimento degli adempimenti correlati (comunicazioni ai vari enti, assolvimento dell'imposta di soggiorno se dovuta, ecc.).

La conclusione del contratto di locazione oggetto del mandato potrà avvenire alternativamente:

- direttamente tra il locatore e il conduttore;
- tra l'agenzia (in rappresentanza del locatore) ed il conduttore.

Anche in questa ipotesi, al momento dell'individuazione del futuro conduttore, il locatore sottoscriverà il contratto di locazione (salvo che nel contratto di mandato non venga dato l'incarico di sottoscrivere i documenti direttamente dall'agenzia) (modello 2.5.1), a cui va allegato:

- verbale di consegna chiavi (che attesta la consegna dell'immobile) (modello 2.5.2);
- inventario al fine di dare atto dei mobili ed oggetti di arredamento contenuti nell'immobile (modello 2.5.3).

All'atto della riconsegna dell'immobile occorrerà sottoscrivere il verbale di riconsegna chiavi (modello 2.5.4).

In ogni caso, il proprietario (ed eventualmente l'inquilino, se previsto) dovrà corrispondere all'agenzia di intermediazione immobiliare una commissione per l'attività di intermediazione prestata il cui importo (fisso o variabile) è stato concordato tra le parti.

Aspetti fiscali

Dal punto di vista dichiarativo:

- ai fini delle imposte dirette, il soggetto che ha conferito il mandato con rappresentanza (proprietario, comodatario o locatario che a sua volta affitta l'immobile) dichiarerà il reddito in base alla tipologia reddituale prodotta (reddito fondiario, di impresa o diverso). A tal fine:
 - in caso di reddito fondiario, dovrà essere dichiarato l'intero canone indicato nel contratto (al netto della deduzione forfetaria del 5%, a meno che non sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca, nel qual caso va dichiarato il 100% del canone) non rilevando le spese addebitate dal mandatario per la

- gestione del rapporto e per gli eventuali servizi aggiuntivi, quali spese di manutenzione sull'immobile, oppure cambio di biancheria e pulizia;
- in caso di reddito di impresa, il canone indicato nel contratto rileverà tra i ricavi mentre le spese addebitate dal mandatario per la gestione del rapporto e per gli eventuali servizi aggiuntivi, quali spese di manutenzione sull'immobile, oppure cambio di biancheria e pulizia, saranno costi deducibili;
 - in caso di reddito diverso, il canone indicato nel contratto rileverà tra i corrispettivi derivanti dall'attività commerciale non esercitata abitualmente, mentre le spese addebitate dal mandatario per la gestione del rapporto e per gli eventuali servizi aggiuntivi, quali spese di manutenzione sull'immobile, oppure cambio di biancheria e pulizia, saranno spese inerenti e come tali deducibili dal singolo reddito;
- ai fini delle imposte indirette, il locatore (proprietario, comodatario o locatario che a sua volta affitta l'immobile) provvederà (anche tramite il soggetto mandatario) alla registrazione del contratto se la durata è superiore a 30 giorni e, se del caso, emetterà una fattura per l'intero importo del canone di locazione.

2.3 MANDATO SENZA RAPPRESENTANZA

Il locatore può anche decidere di affidare la locazione dell'immobile ad un intermediario immobiliare mediante un mandato senza rappresentanza (art. 1705 c.c.) (modello 2.5.6).

Attraverso il mandato senza rappresentanza il locatore (mandante) affida all'agenzia (mandatario) il compito di procurare il conduttore e di stipulare il contratto a nome dell'agenzia ma per conto proprio.

In questo caso, il mandatario acquisisce in nome proprio (ma per conto del mandante) tutti i diritti e gli obblighi derivanti dal negozio concluso con il terzo, per trasferirli successivamente, in forza di un accordo, in capo al mandante.

L'agenzia di intermediazione immobiliare (mandatario) ha i seguenti compiti:

- stipulare direttamente in nome proprio (ma per conto del mandante) il contratto di locazione con il terzo conduttore;
- svolgere direttamente, per conto del mandante, il servizio di incasso del canone di locazione e delle eventuali spese accessorie;
- incassare la provvigione per l'attività di intermediazione decurtandola dal canone da riversare al mandante.

Tale fattispecie si rivela particolarmente adatta alla gestione delle locazioni turistiche caratterizzate da un frequente ricambio dei conduttori, in quanto non necessita della presenza del locatore per la definizione e stipula del contratto di locazione.

Il proprietario locatore sottoscriverà esclusivamente un incarico di mandato senza rappresentanza all'agenzia di intermediazione immobiliare (modello 2.5.6), delegando all'agenzia la sottoscrizione dei seguenti documenti³:

- contratto di locazione ad uso turistico che, ai sensi dell'art. 1 co. 4 della L. 431/98, deve essere sempre redatto in forma scritta (modello 2.5.1);
- verbale di consegna chiavi (che attesta la consegna dell'immobile) (modello 2.5.2);
- inventario al fine di dare atto dei mobili ed oggetti di arredamento contenuti nell'immobile (modello 2.5.3).

All'atto della riconsegna dell'immobile occorrerà sottoscrivere il verbale di riconsegna chiavi (modello 2.5.4).

Aspetti fiscali

Dal punto di vista dichiarativo:

- ai fini delle imposte dirette, il soggetto che ha conferito il mandato senza rappresentanza (proprietario, comodatario o locatario che a sua volta affitta l'immobile) dichiarerà il reddito in base alla tipologia reddituale prodotta (reddito fondiario, di impresa o diverso). A tal fine:
 - in caso di reddito fondiario dovrà essere dichiarato il canone di locazione pattuito con il mandatario (al netto della deduzione forfetaria del 5%, a meno che non sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca, nel qual caso va dichiarato il 100% del canone) non rilevando il canone di locazione concordato tra il mandatario e l'utilizzatore finale dell'immobile e non deducendosi le eventuali spese addebitate dal mandatario per la gestione del rapporto e per gli eventuali servizi aggiuntivi quali spese di manu-

³ Risulta tuttavia utile sottoscrivere con l'agenzia di intermediazione immobiliare anche l'inventario dei beni contenuti nell'immobile ed il loro stato, questo per dare atto di quanto contenuto nell'immobile all'inizio del periodo di locazione gestito dall'agenzia stessa e per eventuale rifusione di danni al termine della locazione.

tenzione sull'immobile oppure cambio di biancheria e pulizia. Al riguardo si rileva che tali spese sono, per consuetudine, interamente a carico del mandatario per cui non vanno ad incidere sul canone netto corrisposto;

- in caso di reddito di impresa, il canone concordato con il mandatario rileverà tra i ricavi mentre le eventuali spese addebitate dal mandatario per la gestione del rapporto e per gli eventuali servizi aggiuntivi quali spese di manutenzione sull'immobile oppure cambio di biancheria e pulizia saranno costi deducibili. Anche in questo caso si rileva che tali spese sono, per consuetudine, interamente a carico del mandatario per cui non vanno ad incidere sul canone netto corrisposto;
- in caso di reddito diverso, il canone concordato con il mandatario rileverà tra i corrispettivi derivanti dall'attività commerciale non esercitata abitualmente mentre le eventuali spese addebitate dal mandatario per la gestione del rapporto e per gli eventuali servizi aggiuntivi quali spese di manutenzione sull'immobile oppure cambio di biancheria e pulizia saranno spese inerenti e come tali deducibili dal singolo reddito. Anche in questo caso si rileva che tali spese sono, per consuetudine, interamente a carico del mandatario per cui non vanno ad incidere sul canone netto corrisposto;
- ai fini delle imposte indirette, il mandatario (in qualità di soggetto che effettivamente sottoscrive il contratto in nome proprio) alla registrazione del contratto se la durata è superiore a 30 giorni ed emetterà una fattura per l'intero importo del canone di locazione. Il mandante non dovrà porre in essere alcun adempimento ai fini dell'imposta di registro salvo emettere a sua volta, se soggetto passivo IVA, fattura al mandatario per il canone di locazione pattuito nel contratto di mandato.

2.4 LOCAZIONE “VUOTO PER PIENO”

Con la formula “vuoto per pieno” solitamente il proprietario dell'immobile loca il bene ad un soggetto terzo (locatore intermediario), il quale gli garantirà un canone fisso preconcordato ed, eventualmente, una percentuale dei maggiori proventi scaturenti dalle sublocazioni.

L'intermediario, a sua volta, sublocherà l'immobile cercando di ottimizzarne la resa.

Altre volte lo stesso agente immobiliare si impegna a garantire al proprietario un canone fisso che, se non effettivamente percepito (perché ad esempio l'immobile non è locato), sarà configurato come una sorta di “penale” corrisposta al proprietario.

Le parti, con tale contratto, ottengono un reciproco vantaggio: il locatore intermediario percepisce i canoni per la locazione degli immobili e sopporta il rischio che questi non siano locati, mentre il proprietario ha un'entrata assicurata anche se l'immobile non è locato, giustificata dalla concessione del diritto di sfruttamento dell'immobile al soggetto terzo.

Il contratto “vuoto per pieno” non è riconducibile ad una categoria normativamente definita.

Esso può realizzarsi secondo lo schema del mandato senza rappresentanza (modello 2.5.6) o del contratto di locazione con successiva sublocazione (modello 2.5.7).

Nel caso di mandato senza rappresentanza, in particolare, il mandatario:

- stipula contratti di locazione con terzi conduttori direttamente in nome proprio, ancorché per conto del proprietario (mandante);
- svolge direttamente, sempre per conto del proprietario (mandante), il servizio di riscossione e custodia dei canoni e delle spese, in attesa del loro riversamento al mandante stesso;
- percepisce la provvigione per l'attività svolta direttamente all'atto dell'incasso dei canoni da parte del conduttore, essendo tale remunerazione costituita dalla differenza tra il canone percepito da quest'ultimo e quello riversato al proprietario (mandante), e quindi, in ultima analisi, da una parte del canone, da determinarsi in base alle pattuizioni assunte in sede di conferimento del mandato⁴.

Aspetti fiscali

Dal punto di vista dichiarativo, occorre esaminare con attenzione le clausole del contratto e quindi applicare le fattispecie previste per il mandato con o senza rappresentanza con le seguenti avvertenze:

- nel caso in cui il contratto preveda un importo fisso ed uno in percentuale in base alle locazioni effettivamente poste in essere, l'intero importo corrisposto (parte fissa e parte variabile) sarà configurato come

⁴ Così Corradin C. “Il regime fiscale dei mandati conferiti alle agenzie immobiliari per la locazione di abitazioni”, *Schede di Aggiornamento*, 5, 2006, p. 733 ss.

canone di locazione e, ai fini dell'imposta di registro occorrerà procedere alla registrazione iniziale indicando il solo canone fisso e successivamente, determinato il conguaglio, la differenza di imposta sarà dovuta nei 20 giorni dalla sua determinazione⁵;

- nel caso in cui il contratto preveda una penale a favore del locatore per la mancata locazione, la stessa dovrebbe essere configurata come "provento conseguito in sostituzione di un reddito" ai sensi dell'art. 6 co. 2 del TUIR e come tale costituire reddito della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.

Locazione ad un soggetto con possibilità di sublocazione

Il proprietario o altro soggetto che ha il godimento del bene può realizzare la fattispecie del "vuoto per pieno" anche mediante la locazione diretta ad un soggetto, il quale potrà sublocare l'immobile a terzi a scopo turistico (modello 2.5.7).

Il canone potrà essere fisso oppure prevedere un minimo con una parte variabile collegata alle sublocazioni.

In questo caso, sarà il soggetto che subloca a dover stipulare il contratto di locazione ad uso turistico e allegare i relativi documenti (modello 2.5.2, modello 2.5.3 e modello 2.5.4).

Aspetti fiscali

Dal punto di vista dichiarativo, il locatore porrà in essere tutti gli adempimenti previsti per la locazione diretta e così anche il sublocatore, se non che quest'ultimo, se l'attività non rientra tra quelle commerciali ancorché occasionali, dichiarerà per la sublocazione un reddito diverso e non un reddito fondiario.

2.5 FORMULARI

2.5.1 Contratto di locazione di immobile ad uso turistico⁶

CONTRATTO DI LOCAZIONE DI IMMOBILE AD USO TURISTICO (art. 1 co. 2 lett. c) della L. 431/98)	
Il/La sottoscritto Nome	Cognome, nato a il residente in, C.F.,
<i>oppure</i>	
La società	con sede in capitale sociale euro CF e iscrizione al registro imprese di n. REA in persona del legale rappresen- tante
<i>oppure</i>	
<u>(in caso di mandato con rappresentanza)</u> Il/la sottoscritta Agenzia/Agente Immobiliare (nome), di seguito denominato come "Agente", rappresentato dal Sig. (nome e cognome), iscritto nella sezione "Agenti con mandato a titolo oneroso" presso il ruolo della Camera di Commercio di (oppure: iscritto al Registro imprese/R.E.A. della Camera di Commercio di) al n. con sede in, via, n. tel. e-mail in nome e per conto del Mandante sig. (nome, cognome, residenza) C.F.) titolare, nella veste di mandatario con rappresentanza, del potere di concedere in locazione l'immobile oggetto del presente contratto	
<u>(in caso di mandato senza rappresentanza):</u> Il/la sottoscritta Agenzia/Agente Immobiliare (nome), di seguito denominato come "Agente", rappresentato dal Sig. (nome e cognome), iscritto nella sezione "Agenti con mandato a titolo oneroso" presso il ruolo della Camera di Commercio di (oppure: iscritto al Registro imprese/R.E.A. della Camera di Commercio di) al n. con sede in, via, n. tel. e-mail	

⁵ A tal fine occorre indicare il codice 5 - conguaglio d'imposta - nella sezione II relativa agli adempimenti successivi del modello RLI.

⁶ Il modello di contratto di locazione ad uso turistico va adattato, se necessario, alle prescrizioni contenute nelle singole leggi regionali (si vedano "Contratto di locazione turistica", § 2.3 e "Adempimenti", § 7.4.1 del presente Speciale).

Opzionale (se si intende indicare il mandante)

per conto del Mandante sig. (nome, cognome, residenza) C.F. titolare, nella veste di mandatario senza rappresentanza, del potere di concedere in locazione l'immobile oggetto del presente contratto

per tutti

di seguito denominato "Locatore"

CONCEDE IN LOCAZIONE AD ESCLUSIVO USO TURISTICO

al sig. nato il residente in via n. tel. e-mail, C.F. identificato mediante carta d'identità n. rilasciata da di il, di seguito denominato "Conduttore", l'immobile sito in via n. piano e composto da vani oltre a cucina e servizi e dotato altresì di (*indicare se è presente il parcheggio o altro*) e di n. posti letto.

L'immobile è censito al Catasto Urbano del Comune di al foglio, particella sub Cat., classe, vani, rendita catastale euro e risulta arredato con i beni di cui all'inventario in allegato al presente contratto.

Il locatore dichiara:

- che lo stato dell'immobile lo rende idoneo ad essere concesso in locazione;
- che l'immobile è conforme alle vigenti norme in materia urbanistica e di sicurezza, con particolare riferimento agli impianti di cui fornisce certificazione di conformità alla normativa vigente in materia (*oppure*) di cui indica di non essere in possesso di certificazione di conformità alla normativa vigente in materia in quanto anteriori al DM 37/2008;
- che l'immobile è in buono stato di conservazione e manutenzione ed è dotato di tutti gli accessori necessari all'uso turistico;
- che l'immobile sarà libero da persone, cose e animali che non possano intendersi come accessorie all'uso dell'immobile medesimo da parte di terzi, in ossequio al contratto di locazione;
- di aver stipulato in relazione all'immobile idonea polizza assicurativa per la responsabilità civile per danni a persone e cose e di rinnovare detta polizza per tutto il periodo della locazione.

La locazione è regolata dalle seguenti pattuizioni:

Articolo 1 - Durata

Il contratto di locazione è stipulato per il periodo di giorni, dal al, allorché la locazione di cui al presente contratto cesserà senza bisogno di disdetta alcuna, che si intende sin d'ora data per allora.

Articolo 2 - Uso turistico

L'immobile dovrà essere destinato esclusivamente per finalità turistiche, e il conduttore si impegna ad ospitarvi un numero di persone non superiore ai posti letto sopraindicati. La permanenza nell'immobile di un numero di persone superiore a quello convenuto comporterà la risoluzione del contratto ai sensi dell'art. 1456 c.c. e la conseguente perdita del deposito cauzionale, a titolo di penale ai sensi dell'art. 1382 c.c., salvo la risarcibilità dell'eventuale danno ulteriore.

Non sono ammessi animali, salvo autorizzazione scritta; nel caso venga riscontrata la presenza di animali, il presente contratto si risolverà per inadempimento.

Articolo 3 - Regolamento di condominio

Il Conduttore dichiara di conoscere e di accettare e rispettare il regolamento condominiale, di cui viene allegato uno stralcio al presente contratto.

Articolo 4 - Sublocazione

Il Conduttore non potrà sublocare o dare in comodato o in godimento gratuito o oneroso, in tutto o in parte, l'immobile, pena la risoluzione di diritto del contratto e l'eventuale richiesta di risarcimento del danno.

Articolo 5 - Caparra confirmatoria (*Opzionale in caso di caparra antecedente alla consegna delle chiavi*)

Al momento della firma del presente contratto il Conduttore versa al Locatore (*oppure all'Agente, che la incassa in nome e per conto del Mandante – mandato con rappresentanza – oppure per conto del Mandante – mandato senza rappresentanza*) e qui rilascia quietanza dell'avvenuto pagamento, la somma di € a titolo di caparra confirmatoria, ai sensi dell'art. 1385 c.c.

Articolo 6 - Canone

Il canone di locazione è stabilito in euro (/00) che il Conduttore si obbliga a corrispondere in un'unica soluzione a mezzo prima dell'arrivo (*oppure al momento della consegna delle chiavi*) ed è comprensivo delle spese per le utenze (riscaldamento, luce, acqua, internet, gas, ecc.), le spese condominiali, la tassa rifiuti e la tassa di soggiorno.

La caparra già versata sarà imputata al canone dovuto e quindi, nel momento in cui si presenterà per il ritiro delle chiavi dell'immobile, il Conduttore dovrà versare a saldo la somma di euro (/00).

Articolo 7 - Deposito cauzionale

Contestualmente al ritiro delle chiavi il Conduttore verserà la somma di euro (/00) a titolo di deposito cauzionale infruttifero, somma che gli verrà restituita al termine della locazione, previa verifica dello stato dell'immobile, degli arredi e dei beni ivi contenuti. Da tale somma verranno detratti, al momento della restituzione, gli importi necessari per riparare gli eventuali danni sofferti dall'immobile e/o dagli arredi o loro ammanchi, imputabili al Conduttore. Qualora l'ammontare dei danni o degli ammanchi dovesse superare quello del deposito cauzionale, il Conduttore sarà tenuto a versare al Locatore (*o all'Agente per conto del Mandante oppure in nome e per conto del Mandante*) la differenza contestualmente alla riconsegna delle chiavi.

Articolo 8 - Disdetta

Nell'ipotesi in cui, entro dieci giorni dalla conclusione del presente contratto di locazione, il Conduttore formulasse disdetta, nulla sarà dovuto dal medesimo; nell'ipotesi in cui invece oltre dieci giorni dalla conclusione del contratto di locazione, il terzo conduttore formulasse disdetta, sarà dovuto al Locatore:

- il% del canone di locazione per disdette anteriori a giorni dall'inizio della locazione;
- il% del canone di locazione per disdette anteriori a giorni dall'inizio della locazione;
- il 100% del canone di locazione per disdette anteriori a 10 giorni dall'inizio della locazione oppure nel caso in cui il conduttore non si presenti per la consegna delle chiavi.

Articolo 9 - Consegna chiavi

Il Conduttore potrà ritirare le chiavi dell'immobile presso a partire dalle ore del giorno

d'inizio della locazione e dovrà riconsegnarle entro le ore del giorno ultimo della locazione presso *(In caso di mandato: L'Agente sarà disponibile per la consegna e il ritiro delle chiavi nell'arco dell'orario di apertura, e cioè tutti i giorni, dalle ore alle ore, escluso il*).

La consegna delle chiavi avverrà solo a seguito del versamento di tutte le somme dovute.

Articolo 10 - Difetti dell'immobile

Il Conduttore dovrà segnalare al Locatore *(o all'Agente)* eventuali difetti dell'immobile e degli arredi o loro ammanchi rispetto all'inventario allegato al presente contratto, entro ventiquattro ore dalla consegna delle chiavi. In mancanza di segnalazione, i suddetti difetti od ammanchi si presumeranno imputabili al Conduttore.

Articolo 11 - Consegna chiavi anticipata

Nel caso di riconsegna delle chiavi anticipata rispetto al termine di scadenza della locazione il canone già versato non verrà restituito.

Articolo 12 - Attestato di prestazione energetica

Ai sensi dell'art. 6 co. 3 del DLgs. 19.8.2005 n. 192, il Conduttore dà atto di aver ricevuto le informazioni e la documentazione in ordine all'attestato di prestazione energetica dell'Immobile *(clausola necessaria solo se il contratto è superiore a 30 giorni)* che viene allegato al presente contratto *(allegazione non necessaria nel caso di locazione di "singole unità immobiliari")*.

Articolo 13 - Privacy

Il Locatore ed il Conduttore si autorizzano reciprocamente, relativamente al contratto di locazione sottoscritto, a comunicare a terzi i propri dati anagrafici e personali secondo le modalità e le finalità previste dal DLgs. 196/2003 e del Regolamento UE 2016/679.

Articolo 14 - Registrazione

(se la durata è inferiore a 30 giorni) Trattandosi di contratto di locazione di durata non superiore ai trenta giorni, il medesimo è soggetto a registrazione solo in caso d'uso ai sensi dell'art. 2-bis dell'Allegato A, Tariffa, Parte II al DPR 26.4.86 n. 131.

Articolo 15 - Varie

Le parti si danno reciprocamente atto che, per quanto non previsto, il presente contratto è esclusivamente regolato dalle norme del Codice Civile e della vigente legge regionale in materia, trattandosi di locazione stipulata per soddisfare esigenze abitative aventi finalità turistica.

Foro competente per ogni eventuale controversia derivante dal presente contratto è il Foro del luogo in cui è sito l'immobile.

.....

Il Locatore/Agente

Il Conduttore

Ai fini degli artt. 1341 e 1342 c.c., vengono qui specificatamente approvate le clausole,

.....

Il Locatore/Agente

Il Conduttore

2.5.4 Verbale di riconsegna chiavi

VERBALE DI RICONSEGNA CHIAVI

Io sottoscritto locatore nato a il
 residente in, C.F., (oppure: Agenzia/Agente Immobiliare (nome), rap-
 presentato dal Sig. (nome e cognome), iscritto nella sezione "Agenti con mandato a titolo oneroso" presso il ruolo
 della Camera di Commercio di (oppure: iscritto al Registro imprese/R.E.A. della Camera di commercio
 di) al n. con sede in, via, n.)

DICHIARO

- di ricevere dal sig. codice fiscale nato a
 il, identificato mediante carta d'identità n. rilasciata da
 il, conduttore dell'immobile sito in via n.,
 piano come da contratto di locazione turistica stipulato in data, n. mazzi
 di chiavi dell'immobile suddetto;
- che tutti i beni indicati nell'inventario sottoscritto in data sono ivi presenti al momento
 della riconsegna (oppure: che al momento della riconsegna mancano i seguenti beni – oppure: risultano
 danneggiati i seguenti beni – indicati nell'inventario sottoscritto in data e pertanto il con-
 duttore corrisponde l'importo di euro ad integrale risarcimento del danno)

Elenco dei beni mancanti o danneggiati

,

Il locatore

Il conduttore per accettazione

2.5.5 Mandato con rappresentanza per locazione turistica

INCARICO DI MANDATO CON RAPPRESENTANZA PER LOCAZIONE TURISTICA

Il sottoscritto nato a il residente in via
 n. codice fiscale

oppure

La società con sede in capitale sociale euro C.F. e iscri-
 zione al registro imprese di n. REA in persona del legale rappresentante

in qualità di dell'immobile sito in via
 n. piano in seguito denominato "Proprietario", dichiarando di avere e/o rappresentare la piena pro-
 prietà dell'immobile,

CONFERISCE

a (Nome Agenzia) con sede in, in seguito denominata "Agenzia" iscritta alla Camera di Com-
 mercio di al numero REA rappresentata dal sig. il seguente incarico

di mediazione per la proprietà suddetta e più precisamente il Proprietario affida in forma esclusiva per periodi la locazione dell'immobile sopra descritto a una clientela di locatari italiani e stranieri che affittano l'immobile per fini turistici a fronte del pagamento di un canone di locazione descritto nel punto 5.

L'Agenzia è autorizzata ad avvalersi di canali di promozione e pubblicità dell'immobile sia off line che on line, esterni alla propria organizzazione, collaborando anche con altre agenzie sia italiane che estere.

Articolo 1 - Oggetto

Il Proprietario affida all'Agenzia, che accetta, la locazione dell'immobile secondo le condizioni del presente incarico.

Le locazioni concluse e confermate da parte dell'Agenzia saranno regolate dalle disposizioni dell'articolo 3.

Il proprietario potrà disporre dell'immobile durante i periodi non occupati da parte dell'Agenzia ed è tenuto a comunicare tempestivamente ad essa i periodi di cui intende disporre.

Il preavviso minimo richiesto dall'Agenzia per l'occupazione della proprietà da parte del proprietario è di giorni, al fine di evitare problemi organizzativi all'Agenzia lasciandogli il tempo di organizzare le pulizie e rendere la casa disponibile.

Articolo 2 - Descrizione immobile

L'immobile è sito in, via n. piano e composto da vani oltre a cucina e servizi e dotato altresì di (indicare se è presente il parcheggio o altro) e di n. posti letto.

L'immobile è censito al Catasto Urbano del Comune di al foglio, particella sub Cat., classe, vani, rendita catastale euro e risulta arredato con i beni di cui all'inventario in allegato al presente contratto.

Articolo 3 - Condizioni di locazione

Tutte le locazioni confermate si attengono ai seguenti punti:

- destinazione/uso: locazione di immobile ad uso abitativo turistico;
- durata: minimo, massimo
- canone di locazione per il Proprietario: il canone è stabilito dalle parti come riportato nell'art. 5 sulla base di un prezzo settimanale;
- il Proprietario autorizza l'Agenzia ad effettuare le foto a spese della stessa per poterle utilizzare per la promozione dell'appartamento. Le foto rimarranno di proprietà dell'Agenzia.

Articolo 4 - Durata del mandato

Il presente mandato è affidato a titolo esclusivo a partire dal per una durata di mesi. Sarà tacitamente rinnovabile per uguale periodo alle stesse condizioni salvo rinuncia di una delle parti da comunicarsi con lettera raccomandata con avviso di ricevimento indirizzata all'altra parte almeno mesi prima della scadenza del contratto.

Tutte le locazioni dell'Agenzia confermate da parte del Proprietario non potranno essere in alcun modo disdette. Qualora il Proprietario dovesse disdirle dovrà rimborsare al cliente il doppio della caparra da lui versata.

Qualora la proprietà fosse anche in vendita, il Proprietario si impegna a corrispondere all'Agenzia la provvigione del% nel caso in cui perfezionata a favore di clienti presentati dall'Agenzia.

Il Proprietario si impegna a dare la disponibilità dell'appartamento in alta stagione (ossia dal al) per almeno due mesi.

Articolo 5 - Canone e pagamenti

A titolo di canone di locazione settimanale il Proprietario riceverà una somma variabile in funzione delle effettive settimane di occupazione, con un importo minimo come descritto di seguito:

euro/settimana per il periodo dal al

euro/settimana per il periodo dal al

euro/settimana per il periodo dal al

euro/settimana per il periodo dal al

I suddetti prezzi sono validi per soggiorni di una settimana.

Per soggiorni di due o più settimane si applicherà uno sconto massimo del% salvo diverso accordo con il Proprietario.

I prezzi si intendono lordi al Proprietario; il pagamento sarà effettuato direttamente dall'affittuario sul conto del Proprietario prima del suo arrivo e gli adempimenti fiscali saranno a carico del Proprietario.

I prezzi tengono conto del rimborso spese per le utenze (riscaldamento, luce, acqua, internet, gas, ecc.), le spese condominiali, la tassa rifiuti e la tassa di soggiorno, le spese di piccola manutenzione, di pulizia e di cambio della biancheria.

All'Agenzia sarà riconosciuta la provvigione del oltre ad IVA da pagarsi entro il, oltre che il rimborso delle spese sostenute per la pulizia dei locali al termine di ogni locazione e di cambio della biancheria ammontanti ad euro per ogni nuovo contratto.

Articolo 6 - Garanzie del Proprietario

Il Proprietario dichiara e garantisce quanto segue:

- l'immobile ed i suoi arredi sono in buono stato e conformi alle norme sanitarie e di sicurezza ed in condizioni adeguate all'uso al quale sono destinate;
- le riparazioni di manutenzione sia ordinaria che straordinaria (come per esempio rottura elettrodomestici, caldaia, interventi di idraulico, elettricista, antennista, giardiniere), sono a proprio carico ed a proprie spese;
- tutte le locazioni confermate all'Agenzia saranno onorate;
- il Proprietario dichiara di non lasciare all'interno dell'immobile nessun oggetto di valore;
- Il Proprietario si impegna a consegnare l'immobile all'inizio della stagione turistica pulito, allestito e pronto ad accogliere gli ospiti.

Articolo 7 - Garanzie dell'Agenzia

L'Agenzia si impegna a restituire l'immobile ed i suoi arredi nello stesso stato in cui le sono stati consegnati.

Resta inteso che l'Agenzia si farà carico delle eventuali spese causate dal danneggiamento provocato dai suoi clienti all'immobile e agli arredi specificati nell'Allegato A, fatto salvo il loro deterioramento legato all'usura del tempo.

L'Agenzia verserà al Proprietario per le cancellazioni avvenute a meno di dall'arrivo del cliente, una somma uguale al% della somma versata dal cliente a titolo di penalità.

Articolo 8 - Notifiche

Ogni notifica effettuata da una delle parti sarà inviata all'indirizzo di seguito indicato:

- per il Proprietario, presso la propria sede legale *pro tempore*;
- per l'Agenzia, presso la propria sede legale *pro tempore*.

Articolo 9 - Dispute e contenziosi

Per ogni controversia derivante dall'interpretazione di questo contratto è esclusivamente competente il Tribunale di

.....,

Proprietario

Agenzia

Allegati:

- inventario degli arredi.

2.5.6 Mandato senza rappresentanza per locazione turistica

INCARICO DI MANDATO SENZA RAPPRESENTANZA PER LOCAZIONE TURISTICA

Il sottoscritto nato a il residente in
via n. codice fiscale

oppure

La società con sede in capitale sociale euro C.F. e iscrizione al registro imprese di n. REA in persona del legale rappresentante

in qualità di dell'immobile sito in via
n. piano in seguito denominato "Proprietario" oppure "Mandante", dichiarando di avere e/o rappresentare la piena proprietà dell'immobile,

CONFERISCE

a (Nome Agenzia) con sede in, in seguito denominata "Agenzia" iscritta alla Camera di Commercio di al numero REA rappresentata dal sig. il seguente incarico di mandato per locare in nome proprio e per conto del Mandante per brevi periodi l'immobile sopra descritto a una clientela di locatari italiani e stranieri che lo affittano per fini turistici a fronte del pagamento di un canone di locazione descritto nel punto 5.

Il Proprietario costituisce l'Agenzia quale sua mandataria senza rappresentanza con potere di concludere i relativi contratti di locazione in nome proprio e per conto del sottoscritto Mandante sulla base di quanto riportato nel presente contratto.

I contratti di locazione dovranno essere stipulati, ove ci siano i presupposti, applicando il regime della cedolare secca di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011.

L'Agenzia è autorizzata ad avvalersi di canali di promozione e pubblicità dell'immobile sia off line che on line, esterni alla propria organizzazione, collaborando anche con altre agenzie sia italiane che estere.

Articolo 1 - Oggetto

Il Proprietario affida all'Agenzia, che accetta, la locazione dell'immobile secondo le condizioni del presente incarico. Le locazioni concluse e confermate da parte dell'Agenzia saranno regolate dalle disposizioni dell'articolo 3.

Il proprietario potrà disporre dell'immobile durante i periodi non occupati da parte dell'Agenzia ed è tenuto a comunicare tempestivamente ad essa i periodi di cui intende disporre.

Il preavviso minimo richiesto dall'Agenzia per l'occupazione della proprietà da parte del proprietario è di giorni, al fine di evitare problemi organizzativi all'Agenzia lasciandogli il tempo di organizzare le pulizie e rendere la casa disponibile.

Articolo 2 - Descrizione immobile

L'immobile è sito in, via n. piano e composto da vani oltre a cucina e servizi e dotato altresì di (indicare se è presente il parcheggio o altro) e di n. posti letto.

L'immobile è censito al Catasto Urbano del Comune di al foglio, particella sub Cat., classe, vani, rendita catastale euro e risulta arredato con i beni di cui all'inventario in allegato al presente contratto.

Articolo 3 - Condizioni di locazione

Tutte le locazioni confermate si attengono ai seguenti punti:

- destinazione/uso: locazione di immobile ad uso abitativo turistico;
- durata: minimo, massimo
- canone di locazione per il Proprietario: il canone è stabilito dalle parti come riportato nell'articolo 5 sulla base di un prezzo settimanale,
- il Proprietario autorizza l'Agenzia ad effettuare le foto a spese della stessa per poterle utilizzare per la promozione dell'appartamento. Le foto rimarranno di proprietà dell'Agenzia.

Articolo 4 - Durata del mandato

Il presente mandato è affidato a titolo esclusivo a partire dal per una durata di mesi. Sarà tacitamente rinnovabile per uguale periodo alle stesse condizioni salvo rinuncia di una delle parti da comunicarsi con lettera raccomandata con avviso di ricevimento indirizzata all'altra parte almeno mesi prima della scadenza del contratto.

Tutte le locazioni dell'Agenzia confermate da parte del Proprietario non potranno essere in alcun modo disdette. Qualora il Proprietario dovesse disdirle dovrà rimborsare al cliente il doppio della caparra da lui versata.

Qualora la proprietà fosse anche in vendita, il Proprietario si impegna a corrispondere all'Agenzia la provvigione del% nel caso in cui perfezionata a favore di clienti presentati dall'Agenzia.

Il Proprietario si impegna a dare la disponibilità dell'appartamento in alta stagione (ossia dal al) per almeno due mesi.

Articolo 5 - Canone e pagamenti

A titolo di canone di locazione settimanale il Proprietario riceverà una somma variabile in funzione delle effettive settimane di occupazione, con un importo minimo come descritto di seguito:

euro/settimana per il periodo dal al

euro/settimana per il periodo dal al

euro/settimana per il periodo dal al

euro/settimana per il periodo dal al

I suddetti prezzi sono validi per soggiorni di una settimana.

Per soggiorni di due o più settimane si applicherà uno sconto massimo del% salvo diverso accordo con il Proprietario.

I prezzi si intendono lordi al Proprietario; il pagamento sarà effettuato dall'affittuario direttamente all'Agenzia la quale verserà mensilmente sul conto del Proprietario, entro il giorno 15 del mese successivo all'inizio delle locazioni, l'importo incassato al netto:

- della provvigione del oltre ad IVA;
- del rimborso delle spese sostenute per la pulizia dei locali al termine di ogni locazione e di cambio della biancheria ammontanti ad euro per ogni nuovo contratto;
- delle spese di manutenzione se espressamente autorizzate dal Proprietario.

oppure

L'affittuario verserà il canone di locazione direttamente all'Agenzia.

Tra le parti si conviene che il compenso dell'Agenzia per l'attività di intermediazione svolta sarà pari alla differenza tra il corrispettivo della locazione liberamente pattuito dall'Agenzia con il conduttore e il canone di locazione minimo sopra concordato con il Mandante.

I canoni di locazione netti di spettanza del Mandante, come sopra determinati, saranno trattenuti dall'Agenzia a titolo di deposito irregolare infruttifero, per essere versati al medesimo Mandante unitamente alla presentazione del rendiconto, al netto di eventuali spese sostenute per suo conto, entro e non oltre la fine del mese successivo all'inizio di ogni locazione.

Da tale importo verranno detratti inoltre il rimborso:

- delle spese sostenute per la pulizia dei locali al termine di ogni locazione e di cambio della biancheria ammontanti ad euro per ogni nuovo contratto;
- delle spese di manutenzione se espressamente autorizzate dal Proprietario.

Oppure nel caso in cui le spese di gestione siano a carico dell'Agenzia

Tenuto conto che il presente mandato è conferito anche nell'interesse dell'Agenzia, la medesima sosterrà in proprio tutte le spese per la pulizia dei locali al termine di ogni locazione nonché per la fornitura di biancheria ad ogni cambio ospite, per la piccola manutenzione di impianti, infissi e arredi, con reintegro delle dotazioni inventariali per arredi e corredi deteriorati o mancanti, ove imputabili all'incuria o a colpa dei conduttori, provvedendo la medesima Agenzia, se riterrà del caso, ad ottenerne il rimborso dai medesimi conduttori. Restano specificatamente esclusi, e quindi a carico del Mandante, gli interventi di sostituzione di parti e di interi impianti.

Per tutti

Gli adempimenti fiscali saranno a carico dell'Agenzia per conto del Proprietario.

I prezzi tengono conto del rimborso spese per le utenze (riscaldamento, luce, acqua, internet, gas, ecc.), le spese condominiali, la tassa rifiuti e la tassa di soggiorno, le spese di piccola manutenzione, di pulizia al termine di ogni locazione nonché per la fornitura di biancheria ad ogni cambio ospite.

Articolo 6 - Garanzie del Proprietario

Il Proprietario dichiara e garantisce quanto segue:

- l'immobile ed i suoi arredi sono in buono stato e conformi alle norme sanitarie e di sicurezza ed in condizioni adeguate all'uso al quale sono destinate;
- le riparazioni di manutenzione sia ordinaria che straordinaria (come per esempio rottura elettrodomestici, caldaia, interventi di idraulico, elettricista, antennista, giardiniere), sono a proprio carico ed a proprie spese;
- tutte le locazioni confermate all'Agenzia saranno onorate;
- il Proprietario dichiara di non lasciare all'interno dell'immobile nessun oggetto di valore;
- il Proprietario si impegna a consegnare l'immobile all'inizio della stagione turistica pulito, allestito e pronto ad accogliere gli ospiti.

Articolo 7 - Garanzie dell'Agenzia

L'Agenzia si impegna a restituire l'immobile ed i suoi arredi nello stesso stato in cui le sono stati consegnati. Resta inteso che l'Agenzia si farà carico delle eventuali spese causate dal danneggiamento provocato dai suoi clienti all'immobile e agli arredi specificati nell'allegato A, fatto salvo il loro deterioramento legato all'usura del tempo.

L'Agenzia verserà al Proprietario per le cancellazioni avvenute a meno di dall'arrivo del cliente, una somma uguale al% della somma versata dal cliente a titolo di penalità.

Articolo 8 - Notifiche

Ogni notifica effettuata da una delle parti sarà inviata all'indirizzo di seguito indicato:

- per il Proprietario, presso la propria sede legale *pro tempore*;
- per l'Agenzia, presso la propria sede legale *pro tempore*.

Articolo 9 - Dispute e contenziosi

Per ogni controversia derivante dall'interpretazione di questo contratto è esclusivamente competente il Tribunale di

.....,

Proprietario

Agenzia

2.5.7 Locazione vuoto per pieno

CONTRATTO DI LOCAZIONE DI IMMOBILE AD USO TURISTICO

"VUOTO PER PIENO"

(art. 1 co. 2 lett. c) della L. 431/98)

Il/La sottoscritto Nome Cognome, nato a il residente in, C.F., oppure

La società con sede in capitale sociale euro C.F. e iscrizione al registro imprese di n. REA in persona del legale rappresentante di seguito denominato "Locatore"

CONCEDE IN LOCAZIONE AD ESCLUSIVO USO TURISTICO

alla società con sede in capitale sociale euro C.F. e iscrizione al registro imprese di n. REA in persona del legale rappresentante

di seguito denominato "Conduttore", l'immobile sito in, via n. piano e composto da vani oltre a cucina e servizi e dotato altresì di (indicare se è presente il parcheggio o altro) e di n. posti letto.

L'immobile è censito al Catasto Urbano del Comune di al foglio, particella sub Cat., classe, vani, rendita catastale euro e risulta arredato con i beni di cui all'inventario in allegato al presente contratto.

Il locatore dichiara:

- che lo stato dell'immobile lo rende idoneo ad essere concesso in locazione;
- che l'immobile è conforme alle vigenti norme in materia urbanistica e di sicurezza, con particolare riferimento agli impianti di cui fornisce certificazione di conformità alla normativa vigente in materia (*oppure*) di cui indica di non essere in possesso di certificazione di conformità alla normativa vigente in materia in quanto anteriori al DM 37/2008;
- che l'immobile è in buono stato di conservazione e manutenzione ed è dotato di tutti gli accessori necessari all'uso turistico;
- che l'immobile sarà libero da persone, cose e animali che non possano intendersi come accessorie all'uso dell'immobile medesimo da parte di terzi, in ossequio al contratto di locazione;
- di aver stipulato in relazione all'immobile idonea polizza assicurativa per la responsabilità civile per danni a persone e cose e di rinnovare detta polizza per tutto il periodo della locazione.

La locazione è regolata dalle seguenti pattuizioni:

Articolo 1 - Durata

Il contratto di locazione è stipulato per il periodo di mesi, dal al, allorché la locazione di cui al presente contratto cesserà senza bisogno di disdetta alcuna, che si intende sin d'ora data per allora.

oppure

con rinnovazione tacita di mesi in mesi se nessuna delle Parti comunicherà all'altra disdetta comunicando la propria intenzione con lettera raccomandata da inviare alla controparte almeno sei mesi prima della scadenza.

Articolo 2 - Uso turistico

L'immobile dovrà essere destinato esclusivamente per finalità turistiche, non del conduttore ma dei soggetti ai quali il conduttore subaffitterà l'immobile. Il conduttore si impegna a farvi ospitare un numero di persone non superiore ai posti letto sopraindicati. La permanenza nell'immobile di un numero di persone superiore a quello convenuto comporterà la risoluzione del contratto ai sensi dell'art. 1456 c.c. e la conseguente perdita del deposito cauzionale, a titolo di penale ai sensi dell'art. 1382 c.c., salvo la risarcibilità dell'eventuale danno ulteriore.

Non sono ammessi animali, salvo autorizzazione scritta; nel caso venga riscontrata la presenza di animali, il presente contratto si risolverà per inadempimento.

Articolo 3 - Regolamento di condominio

Il Conduttore dichiara di conoscere e di accettare e rispettare e far rispettare il regolamento condominiale, di cui viene allegato uno stralcio al presente contratto.

Articolo 4 - Sublocazione

Il Conduttore potrà sublocare o dare in godimento oneroso, in tutto o in parte, l'immobile, a soggetti terzi.

Articolo 5 - Canone

Il canone di locazione è stabilito, per l'intero periodo, in euro (...../00), anche in caso di rinnovo del contratto, somma che il Conduttore si obbliga a corrispondere in rate mensili di euro a mezzo all'inizio di ogni mese (*oppure*) ed è comprensivo delle spese per le utenze (riscaldamento, luce, acqua, internet, gas, ecc.), le spese condominiali, la tassa rifiuti.

oppure

Il canone di locazione annuo è composto da una quota fissa e da una variabile:

- la quota fissa ammonta ad euro00 (...../00)
- la quota variabile è costituita da una percentuale del per cento sino ad euro e del per cento per somme superiori a tale importo calcolata sulle sublocazioni effettuate nel medesimo periodo.

L'importo della quota fissa dovrà essere pagato

L'importo della quota variabile verrà corrisposto entro il

Articolo 6 - Deposito cauzionale

Al momento della firma del presente contratto il Conduttore versa al Locatore e qui rilascia quietanza dell'avvenuto pagamento, la somma di euro (...../00) a titolo di deposito cauzionale infruttifero, somma che gli verrà restituita al termine della locazione, previa verifica dello stato dell'immobile, degli arredi e dei beni ivi contenuti. Da tale somma verranno detratti, al momento della restituzione, gli importi necessari per riparare gli eventuali danni sofferti dall'immobile e/o dagli arredi o loro ammanchi, imputabili al Conduttore. Qualora l'ammontare dei danni o degli ammanchi dovesse superare quello del deposito cauzionale, il Conduttore sarà tenuto a versare al Locatore la differenza contestualmente alla riconsegna delle chiavi.

Articolo 7 - Difetti dell'immobile

Il Conduttore dovrà segnalare al Locatore eventuali difetti dell'immobile e degli arredi o loro ammanchi rispetto all'inventario allegato al presente contratto, entro ventiquattro ore dalla consegna delle chiavi. In mancanza di segnalazione, i suddetti difetti od ammanchi si presumeranno imputabili al Conduttore.

Articolo 8 - Consegna chiavi anticipata

Nel caso di riconsegna delle chiavi anticipata rispetto al termine di scadenza della locazione il canone già versato non verrà restituito.

Articolo 9 - Attestato di prestazione energetica

Ai sensi dell'art. 6 co. 3 del DLgs. 19.8.2005 n. 192, il Conduttore dà atto di aver ricevuto le informazioni e la documentazione in ordine all'attestato di prestazione energetica dell'Immobile (*clausola necessaria solo se il contratto è superiore a 30 giorni*) che viene allegato al presente contratto (*allegazione non necessaria nel caso di locazione di "singole unità immobiliari"*).

Articolo 10 - Privacy

Il Locatore ed il Conduttore si autorizzano reciprocamente, relativamente al contratto di locazione sottoscritto, a comunicare a terzi i propri dati anagrafici e personali secondo le modalità e le finalità previste dal Regolamento UE 2016/679.

Articolo 11 - Varie

Le parti si danno reciprocamente atto che, per quanto non previsto, il presente contratto è esclusivamente regolato dalle norme del Codice Civile e della vigente legge regionale in materia, trattandosi di locazione stipulata per soddisfare esigenze abitative aventi finalità turistica.

Foro competente per ogni eventuale controversia derivante dal presente contratto è il Foro del luogo in cui è sito l'immobile.

.....,

Il Locatore Il Conduttore

Ai fini degli artt. 1341 e 1342 c.c., vengono qui specificatamente approvate le clausole

.....,

Il Locatore Il Conduttore

Allegati:

- inventario,
- stralcio regolamento di condominio,
- attestato di prestazione energetica (*allegato non necessario nel caso di locazione di "singole unità immobiliari"*).

