

Art. 4, D.L. 24.4.2017, n. 50, conv. con modif. dalla L. 21.6.2017, n. 96
C.M. 12.10.2017, n. 24/E

Elisa de Pizzol

Regime fiscale delle locazioni brevi

Chiarimenti della C.M. 24/E/2017

Locazioni brevi e necessità di chiarire le disposizioni della Manovra correttiva

L'art. 4, D.L. 24.4.2017, n. 50, conv. con modif. con L. 21.6.2017, n. 96 [CFF 6285] ha introdotto una **specifica disciplina fiscale** per le **locazioni brevi**, fornendo una definizione di tali contratti, stabilendo il regime fiscale applicabile ai relativi canoni e prevedendo particolari adempimenti a carico degli intermediari che intervengono nella conclusione del contratto tra locatore e conduttore.

Con la C.M. 12.10.2017, n. 24/E l'Agenzia delle Entrate ha poi **chiarito alcuni aspetti** importanti della **nuova disciplina**, fornendo delle **regole pratiche** per risolvere alcuni problematiche emerse nel corso del tavolo tecnico di confronto con le associazioni di categoria e i principali operatori interessati.

Di seguito, quindi, si analizzeranno le principali caratteristiche di tali contratti, si esamineranno gli adempimenti previsti per intermediari e locatori e si approfondirà nel dettaglio il regime fiscale previsto per tale tipologia contrattuale, il tutto alla luce dei recenti chiarimenti forniti dell'Amministrazione finanziaria.

Caratteristiche del contratto di locazione breve

Per «contratto di locazione breve» si intende, ai sensi del co. 1 dell'art. 4, D.L. 50/2017, il contratto di lo-

Va di certo **versata entro il 16.10.2017** la **ritenuta del 21%** che i **soggetti** che svolgono **attività di intermediazione immobiliare**, anche attraverso la gestione di portali *on line*, **devono operare** sui **corrispettivi lordi trasferiti ai locatori a partire dall'11.9.2017** per le **locazioni brevi stipulate dall'1.6.2017**, ossia per i contratti di locazione relativi ad immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni stipulati da persone fisiche private al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. A precisarlo è l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 12.10.2017, n. 24/E che, in rispetto dei tempi di *vacatio* di 60 giorni garantiti dallo Statuto del contribuente e decorrenti dall'emanazione del Prov. A.d.E. 12.7.2017, fa sì che il primo giorno di applicazione della disciplina sia appunto l'11.9.2017 e che quindi il primo versamento delle ritenute al Fisco - da effettuare entro il giorno 16 del mese successivo all'incasso - coincida con il 16.10.2017. Entro tale termine, infatti, gli intermediari, in qualità di sostituti d'imposta, devono calcolare e trattenere il 21% dai pagamenti che effettuano ai locatori per poi versare tali somme all'Erario.

Quanto ai **canoni pagati dal conduttore all'intermediario nel periodo 1.6.2017-11.9.2017** per **contratti di locazione stipulati a partire dall'1.6.2017**, l'**Amministrazione sembrerebbe** quindi **escludere** l'applicazione di **sanzioni** in caso di omessa effettuazione delle ritenute.

Si tratta di un termine slittato per mesi, dato che il primo appuntamento era stato fissato dal D.L. 24.4.2017, n. 50, conv. con modif. con L. 21.6.2017, n. 96 (cd. Manovra correttiva) per il 16.7.2017 per i canoni versati ai proprietari già nel mese di giugno.

cazione di immobile aduso **abitativo di durata non superiore a 30 giorni** stipulato da **persone fisiche** al di fuori dell'esercizio di **attività d'impresa**, **direttamente** tra locatore e conduttore o **tramite** soggetti che svolgono attività di **intermediazione immobiliare**, anche attraverso la gestione di portali telematici che mettono in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Per **individuare tali contratti** si può fare **riferimen-**

to alle **caratteristiche essenziali** del contratto, ovvero:

- › i **contraenti**;
- › l'**oggetto** (l'immobile e le eventuali prestazioni accessorie);
- › la **durata** del contratto.

I contraenti

Per quanto riguarda i **soggetti** contraenti, l'art. 4 cita-
to li individua in:

- › **persone fisiche private** che agiscono al di fuori dell'attività d'impresa;
- › **intermediari immobiliari**, quali un'agenzia immobiliare o anche un portale telematico (coma, ad esempio, Airbnb o Booking) e compresi anche gli intermediari fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato i quali, se in possesso di una stabile organizzazione in Italia, adempiono agli obblighi per il tramite della stabile organizzazione, mentre se sono privi di stabile organizzazione, si avvalgono di un rappresentante fiscale.

Infatti, la locuzione «attività di intermediazione immobiliare» di cui all'art. 4, co. 4, D.L. 50/2017 ha una portata ampia, riferendosi genericamente a tutti i soggetti che mettono in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, indipendentemente – come precisa la C.M. 24/E/2017 – dalla forma giuridica, dalla residenza del soggetto che svolge l'attività di intermediazione o anche dalla modalità con cui l'attività è svolta, potendo la stessa riferirsi a contratti stipulati *on line* oppure *off line*. Gli intermediari, pertanto, possono essere:

- sia coloro che esercitano la **professione di mediatore** ex L. 3.2.1989, n. 59;
- sia coloro **gestiscono portali telematici** (Airbnb o Booking appunto), offrendo strumenti tecnici e informatici per facilitare l'incontro tra la domanda e l'offerta delle locazioni brevi;
- › **sub locatori e comodatari** che concedono a terzi la disponibilità dell'immobile a titolo oneroso.

Sono invece espressamente **escluse** le locazioni brevi:

- › rientranti nell'esercizio dell'attività d'impresa (art. 55, co. 2, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF ● 5155] e art. 4, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 204]);
- › rientranti nell'attività commerciale non esercitata abitualmente, i cui redditi sono compresi tra i redditi occasionali di cui all'art. 67, co. 2, lett. i), D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5167];
- › stipulate nell'esercizio di un'attività commerciale,

quale, ad esempio, il contratto stipulato dal datore di lavoro per destinare un immobile abitativo ad uso foresteria dei dipendenti.

Oggetto del contratto

Quanto all'oggetto del contratto, gli **immobili** posti in locazione **devono**:

- › **essere situati in Italia** (in quanto quelli situati all'estero producono redditi diversi ex art. 67, D.P.R. 917/1986, che non rientrano tra quelli oggetto della normativa in esame, riferita solo ai redditi fondiari e ai redditi derivanti dalla sublocazione o dalla concessione in godimento dell'immobile da parte del comodatario);
- › avere **destinazione residenziale** con finalità abitative;
- › riguardare unità immobiliari appartenenti alle **categorie catastali da A1 a A11** (esclusa A10, uffici o studi privati) e le relative **pertinenze** (box, posti auto, cantine, soffitte, ecc.), oltre che le **singole stanze** dell'abitazione (C.M. 1.6.2011, n. 26/E).

Inoltre, il contratto può avere ad oggetto, oltre alla messa a disposizione dell'alloggio, anche **attività accessorie** all'attività di locazione quali:

- › **servizi di fornitura di biancheria** e di **pulizia dei locali** (novità prevista dall'art. 4, D.L. 50/2017);
- › **fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata** (precisazione contemplata espressamente dalla C.M. 12.10.2017, n. 24/E),

in quanto tali servizi sono ritenuti strettamente funzionali alle esigenze abitative di breve periodo.

Restano invece **esclusi** dalla disciplina i contratti che includono **servizi aggiuntivi** non necessariamente correlati con la finalità residenziale degli immobili, **quali** ad esempio la fornitura della **colazione**, la somministrazione dei **pasti**, la messa a disposizione di **auto a noleggio** o di **guide turistiche**/interpreti, in quanto in questi casi è richiesto un livello, anche se minimo, di organizzazione che risulta incompatibile con il semplice contratto di locazione: è il caso, ad esempio, delle attività di bed & breakfast occasionale.

Durata del contratto

In merito alla **durata** del contratto, l'art. 4, co. 1, D.L. 50/2017 prevede che la locazione breve deve avere una durata **inferiore a 30 giorni**.

Il **termine** deve essere considerato in **relazione ad ogni singola pattuizione contrattuale**: pertanto, nel caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse

parti, occorre considerare ogni singolo contratto.

In ogni caso, il **computo totale** dei giorni di locazione **rileverà** comunque ai **fini** degli adempimenti connessi alla **registrazione** del contratto (C.M. 16.1.1998, n. 12, par. 1).

Adempimenti previsti per intermediari e locatori

La normativa e la stessa Agenzia attribuiscono un **ruolo peculiare** agli **intermediari** che, in base ai co. da 4 a 5-ter dell'art. 4, D.L. 50/2017, sono **tenuti** ad effettuare determinati **adempimenti** in relazione ai contratti di locazione breve stipulati a partire dall'1.6.2017. In proposito e al fine di «*facilitare l'assoggettamento a tassazione dei redditi prodotti dal locatore*», gli intermediari:

- › se **intervengono** nella **fase di stipula** del contratto – ovvero nella fase di conclusione/perfezionamento dell'accordo – **sono tenuti**:
 1. a **comunicare** i **dati** relativi ai **contratti** conclusi tramite il loro operato (e previsti dal Prov. Agenzia Entrate 12.7.2017, n. 132395) e
 2. a **conservare** gli **elementi** posti a base delle informazioni comunicate;
- › se **intervengono** nel **pagamento** del **canone** di locazione, devono:
 1. **operare** una **ritenuta** – a titolo d'imposta o di acconto – del **21%** all'atto del pagamento del corrispettivo nei confronti del beneficiario e
 2. **conservare** i **dati** dei pagamenti o dei corrispettivi.

In proposito il co. 2 dell'art. 4, D.L. 50/2017 precisa che tali **adempimenti** fanno **esclusivo riferimento** ai **contratti di locazione breve stipulati a partire dall'1.6.2017**. Quanto ai contratti stipulati antecedentemente all'1.6.2017, gli intermediari non sono tenuti ad effettuare alcuna comunicazione e nemmeno ad operare la ritenuta.

La C.M. 24/E/2017 ha anche precisato che gli **intermediari non sono tenuti a verificare l'autenticità** dei **dati** forniti dal locatore: la responsabilità circa la veridicità dei dati ricade sul locatore.

In ogni caso – precisa sempre la circolare – gli intermediari tenuti alla comunicazione dei dati e/o ad operare la ritenuta, **potranno comunque tenere conto** anche di **altre informazioni** in loro possesso al fine di **valutare se procedere o meno ad effettuare gli adempimenti**: è il caso, ad esempio, in cui il locatore comunichi loro il proprio numero di partita Iva, con ciò esimando l'intermediario dall'effettuare gli adem-

pimenti prescritti, in quanto risulta chiaro che la locazione sia riconducibile all'esercizio di un'attività d'impresa, incompatibile con la normativa in tema di locazioni brevi.

Allo stesso modo, gli **intermediari non sono tenuti** ad effettuare alcun **adempimento** in presenza di locazioni poste in essere da imprese o aventi ad oggetto immobili non abitativi o ancora di durata superiore a 30 giorni, **mancando** palesemente le **condizioni soggettive, oggettive** o di **durata** richieste dalla normativa in esame.

Altra precisazione fornita dalla C.M. 24/E/2017 attiene al **caso** in cui un'**agenzia immobiliare** abbia ricevuto dal locatore l'incarico di affittare l'immobile e abbia così **provveduto ad inserire l'offerta di locazione in una piattaforma on line**: in tale situazione spetterà quindi all'agenzia – e non al gestore della piattaforma – adempiere alla comunicazione dei dati del contratto e ad operare la ritenuta se interviene nel pagamento del contratto, in quanto la piattaforma si è limitata a rendere la propria prestazione all'agenzia e non direttamente al locatore. In proposito sarà anche cura dell'agenzia provvedere ad avvisare il gestore della piattaforma della veste in cui opera e di non effettuare dunque alcun adempimento (si veda Tabella n. 1).

Obbligo di comunicazione

Quanto all'**obbligo di comunicazione**, si precisa che:

- › i **dati** relativi ai contratti di locazione **devono essere trasmessi entro il 30 giugno dell'anno successivo** a quello di **conclusione del contratto** attraverso i servizi dell'Agenzia delle Entrate e
- › per il **2017** la **comunicazione deve riguardare i soli contratti conclusi a partire dall'1.6.2017**.

L'art. 3, Prov. Agenzia Entrate 12.7.2017, specifica che i dati da comunicare sono:

- › nome, cognome e codice fiscale del locatore;
- › durata del contratto;
- › importo del corrispettivo lordo;
- › indirizzo dell'immobile.

La C.M. 24/E/2017 ha anche sottolineato come tale **obbligo di comunicazione** sussista **solo** se l'**intermediario interviene** nella fase di **conclusione/perfezionamento dell'accordo**. Questo significa che risulta **irrelevante** il fatto che l'intermediario abbia proposto l'immobile in locazione al conduttore se poi questi ha successivamente comunicato l'accettazione della proposta direttamente al locatore: essendosi l'**interme-**

TABELLA N. 1 - ADEMPIMENTI PREVISTI PER INTERMEDIARI E LOCATORI: TERMINI E SANZIONI

| OBBLIGHI | TERMINI | SANZIONI |
|---|---|--|
| Comunicazione dei dati dei contratti conclusi tramite l'operato dell'intermediario (co. 4 e 6 dell'art. 4, D.L. 50/2017) | Entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del contratto | Sanzione da € 250 ad € 2.000 in caso di omessa, infedele o incompleta comunicazione dei dati (art. 11, co. 1, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFF 9459]). |
| Applicazione della ritenuta del 21% (co. 5 dell'art. 4, D.L. 50/2017) | Entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è operata | Sanzione pari al 20% dell'ammontare non trattenuto in caso di mancata applicazione della ritenuta da parte dell'intermediario (art. 14, D.Lgs. 471/1997 [CFF 9462]). |

diario limitato a mettere in contatto le parti senza intervenire nella fase di conclusione dell'accordo, sarà piuttosto il locatore tenuto ad adempiere all'obbligo di comunicazione e non l'intermediario. Per chiarezza, è opportuno precisare che il contratto di locazione si intenderà concluso/perfezionato (ai sensi dell'art. 1326 c.c.) nel momento in cui il conduttore riceve conferma della prenotazione, mentre sono irrilevanti la data di pagamento del corrispettivo o la data di utilizzo dell'immobile.

La C.M. 24/E/2017 ha anche affrontato il **caso di recesso** del conduttore dal contratto di locazione breve, **distinguendo** tra:

- › un **recesso preventivo** alla comunicazione dell'intermediario: questi non è tenuto a trasmettere i dati del contratto;
- › un **recesso successivo** alla comunicazione dell'intermediario: in tal caso, l'intermediario dovrà rettificare la comunicazione utilizzando le modalità informatiche predisposte dall'Agenzia.

Obbligo di applicazione della ritenuta

Come già evidenziato, l'intermediario è tenuto ad operare una **ritenuta** – a titolo d'acconto o d'imposta, a seconda che sia stata effettuata o meno, da parte del locatore, l'opzione per la cedolare secca – pari al **21%** delle somme percepite all'atto del pagamento del corrispettivo nei confronti del beneficiario. Tale importo verrà poi versato all'Erario. In particolare, si precisa che:

- › la **ritenuta** deve essere **versata** tramite il Modello F24 telematico – con codice tributo 1919 (R.M. 5.7.2017, n. 88/E) – **entro il giorno 16 del mese successivo** a quello in cui è operata (ad esempio, nel caso in cui l'intermediario abbia ricevuto il pagamento dal conduttore nel mese di ottobre 2017 e abbia pagato questo importo al locatore nel mese di novembre 2017, trattenendo la relativa ritenuta del 21%, dovrà versarla all'Erario entro il

16.12.2017);

- › **gli intermediari sono tenuti a presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate la certificazione unica (Modello CU) entro il 7 marzo dell'anno successivo** a quello della trattenuta stessa. Una copia del Modello CU andrà poi consegnata ai sostituiti entro il 31 marzo.

La circolare sottolinea che gli intermediari tenuti ad operare la ritenuta sono coloro i quali «*partecipano all'operazione di pagamento del corrispettivo da parte del conduttore e/o alla riscossione da parte del locatore*» ed è la **materiale disposizione delle risorse finanziarie ad imporre** all'intermediario di **effettuare** su tali somme la **ritenuta**.

Già questa precisazione rappresenta la *ratio* per escludere dall'obbligo di applicare la ritenuta gli **intermediari che ricevano dal conduttore un assegno bancario intestato al locatore**: mancando cioè la materia disponibilità del denaro gli stessi **non sono tenuti ad operare alcuna ritenuta**.

La **ritenuta**, poi, deve essere **trattenuta** solo «*all'atto del pagamento al beneficiario*» e solo da questo momento si può determinare la scadenza del suo versamento con l'F24.

Inoltre la circolare tiene a precisare che, nel caso di pagamento tramite carte di pagamento (carte di credito, di debito, prepagate), **non sono considerati «intermediari» i soggetti finanziari autorizzati**, (quali banche, Poste italiane, istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica) e le società che offrono servizi di pagamento digitale e di trasferimento di denaro in internet (PayPal).

La **ritenuta del 21%** si applica sul **canone lordo** indicato nel contratto di locazione, ad **esclusione** di:

- › **eventuali penali o caparre o depositi cauzionali;**
- › **spese per servizi accessori sostenute direttamente dal conduttore o a questi riaddebitate dal locatore in base a consumi/costi effettivamente sostenuti.** Qualora, invece, le spese per la fornitura di servizi

ESEMPIO N. 1: IMPORTO DELLA RITENUTA IN CASO DI SPESE PER SERVIZI ACCESSORI COMPRESE O MENO NEL CANONE

| DATI | IMPORTO | DATI | IMPORTO |
|---|------------------------------|---|---------------------------|
| Canone di locazione: | € 1.000 | Canone di locazione: | € 1.000 |
| Spese per pulizia comprese nel canone: | € 100 | Spese per pulizia non comprese nel canone: | € 100 |
| Importo su cui operare la ritenuta: | € 1.100 | Importo su cui operare la ritenuta: | € 1.000 |
| Ritenuta: | € 231 (=1.100x21%) | Ritenuta: | € 210 (=1.000x21%) |

accessori siano addebitate al conduttore a titolo forfetario, sono incluse nel corrispettivo lordo e quindi soggette a ritenuta;

- › **provvigione addebitata direttamente** dall'intermediario:
 - al **conduttore**;
 - al **locatore**, il quale non la ribalta sul conduttore.

Si veda, in proposito, l'Esempio n. 1.

La C.M. 24/E/2017 ha anche affrontato il caso dell'eventuale **recesso** del conduttore dal contratto, **distinguendo** tra:

- › un **recesso preventivo** al versamento/certificazione della ritenuta: la ritenuta potrà essere restituita al locatore e recuperata dall'intermediario in compensazione;
- › un **recesso successivo** al versamento/certificazione della ritenuta: in tal caso, sarà recuperata dal locatore in sede di dichiarazione dei redditi o chiesta a rimborso.

Regime fiscale dei contratti di locazione breve

Il Legislatore prevede che ai contratti di locazione breve si applicabile la cedolare secca con aliquota del 21%. Tale regime è **opzionale**, potendo il proprietario scegliere alternativamente il regime ordinario. Sarà quindi possibile:

- › **optare** per la cedolare secca al 21%;
- › **applicare** il regime ordinario Irpef, con aliquota a partire dal 23%.

La cedolare secca è applicabile anche ai corrispettivi lordi derivanti da:

- › **contratti di sublocazione**;
- › **contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario**, aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi.

La scelta per il regime agevolato si effettua:

- › con la **dichiarazione dei redditi** relativa all'anno in cui i canoni di locazione sono maturati;
- › in sede di **registrazione del contratto**.

La C.M. 24/E/2017 precisa che è possibile effettuare l'**opzione per ciascuno** dei contratti stipulati dal locatore, **eccetto** il caso in cui **siano locate singole porzioni** della medesima unità abitativa per periodi in tutto o in parte coincidenti: in tale evenienza l'esercizio dell'opzione per il primo contratto vincola il regime di quello successivo.

La circolare considera anche l'**ipotesi** in cui l'**immobile sia cointestato** tra **più contribuenti**. Il reddito di locazione andrà quindi dichiarato da tutti, pro quota, anche se il contratto sarà firmato solo da uno dei possessori o titolari di diritti reali. In questa evenienza, la ritenuta deve essere operata e certificata solo nei confronti del comproprietario che ha stipulato il contratto, il quale potrà scomputare l'intera ritenuta subita dal proprio reddito complessivo. Gli altri comproprietari dovranno invece assoggettare a tassazione il reddito ad essi imputabile pro quota in sede di dichiarazione, applicando la cedolare secca o il regime ordinario di tassazione.

L'Agenzia precisa poi che il **locatore è tenuto a riliquidare l'imposta** dovuta sul canone nei seguenti casi:

- › se **non opta** per la cedolare secca;
- › se **non ha subito** la ritenuta da parte dell'intermediario;
- › se l'intermediario **non ha effettuato** la ritenuta in assenza dei presupposti;
- › se la **ritenuta** subita è **maggiore** dell'imposta dovuta.

Da ultimo, la C.M. 24/E/2017 chiarisce che il reddito da locazione breve va computato nel reddito complessivo ai fine della determinazione/verifica delle deduzioni, delle detrazioni o di benefici di qualsiasi titolo, di natura anche non tributaria, e del calcolo dell'Isee. ◆



«Locazioni brevi: dal 1° giugno il nuovo regime fiscale»
(E. de Pizzol)
La Settimana fiscale n. 32/2017, pagg. 37