

### Regime delle nuove locazioni brevi in chiaro

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che con la recente circolare del 12.10.2017 n. 24/E, l'Agenda delle Entrate ha fornito **taluni chiarimenti sull'applicazione delle norme** (art. 4 del DL 50/2017 e provv. Agenzia delle Entrate 132395/2017) **in materia di locazioni brevi**. In particolare, **la circ. 24/2017 ha chiarito che**: i) la definizione di locazione breve **è compatibile con la fornitura di biancheria e di pulizia dei locali** (come espressamente precisato dalla norma), nonché altri servizi strettamente connessi con l'immobile come la **fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata**, mentre non è compatibile con i servizi che richiedono una forma anche minima di organizzazione (fornitura della colazione, somministrazione di pasti, messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche, ecc.); ii) **la durata di 30 giorni che qualifica la locazione "breve" va considerata con riferimento alla singola pattuizione contrattuale** (mentre la verifica dell'obbligo di registrazione deve considerare tutti i contratti stipulati nell'anno tra le stesse parti); iii) ai fini della norma sulle locazioni brevi, si **configurano "intermediari" non solo i mediatori immobiliari**, ma tutti i soggetti tramite i quali vengono stipulati contratti di locazione breve, compresi coloro che in via abituale, anche se non esclusiva, **offrono strumenti tecnici e informatici per facilitare l'incontro della domanda e dell'offerta di locazioni brevi**. L'Agenda chiarisce che **la ritenuta del 21% va applicata sull'importo del canone o corrispettivo lordo indicato nel contratto** di locazione breve, con la conseguenza che: i) **restano fuori dal corrispettivo su cui applicare la ritenuta le eventuali penali, caparre o depositi cauzionali**; ii) **devono ritenersi incluse nel corrispettivo lordo anche le somme forfetariamente addebitate al conduttore a titolo di spese per servizi accessori** (a meno che siano sostenute direttamente dal conduttore o a questi riaddebitate dal locatore sulla base di costi e consumi effettivamente sostenuti); iii) **la provvigione dovuta all'intermediario concorre alla determinazione del corrispettivo lordo se trattenuta dall'intermediario sul canone dovuto al locatore in base al contratto**.

#### Premessa

L'art. 4, co. 1, del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96 individua le **"locazioni brevi"** con **"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”.*

In caso di stipula di un contratto di “*locazione breve*”, il reddito derivante dal contratto può essere assoggettato:

- “**ordinariamente**” ad **IRPEF**, nel rispetto delle regole previste dall’art. 34, co.4, del D.P.R. 22.12.1986 n. 917, ovvero;
- può essere assoggettato, per opzione del locatore, **al regime della cedolare secca, con l’aliquota del 21%.**

## Osserva

Se il contratto di locazione è stipulato **direttamente dal proprietario dell’immobile**, il locatore **sarà tenuto a liquidare le imposte** (IRPEF o imposta sostitutiva della cedolare secca) **in sede di dichiarazione dei redditi**. Le regole cambiano, però, quando il pagamento del canone di locazione è incassato da soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare (o gestiscono portali telematici): in tale circostanza, infatti, operando in qualità di sostituti di imposta, **detti soggetti saranno tenuti ad applicare una ritenuta del 21% a titolo di acconto sull’IRPEF** oppure **a titolo di imposta sostitutiva** (qualora il locatore avesse optato per il regime della cedolare secca).

Peraltro, ai sensi dell’art. 4, co. 3, del D.L. 50/2017, il regime della cedolare secca è applicabile anche **ai corrispettivi lordi derivanti da contratti di sublocazione e/o da contratti conclusi 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.

## Osserva

Si rammenta, infatti che, prima dell’entrata in vigore delle disposizioni relative alle locazioni brevi:

- **la sublocazione di immobili** abitativi, non configurando il conseguimento di redditi fondiari, bensì di redditi diversi, **esulava sempre** (ovvero a prescindere dalla durata della sub locazione) **dall’ambito di applicabilità della cedolare secca;**
- lo scollamento soggettivo esistente tra locatore (comodatario) e titolare del reddito fondiario (proprietario comodante), **escludeva al comodatario la possibilità di applicare la cedolare secca**

Una delle novità del regime delle locazioni brevi riguarda il concetto di locazione che, oltre alla messa a disposizione dell’immobile per un periodo non superiore di 30 giorni, può comprendere anche **la**

**fornitura di biancheria e la pulizia dei locali.** A questo proposito, la C.M. 24/E/2017 precisa che il regime della locazione breve può comprendere anche altri servizi che corredano la messa a disposizione dell'immobile come, ad esempio, la fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata, i quali, ancorché non contemplati dalla norma, risultano strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile, tanto che ne costituiscono un elemento caratterizzante che incide sull'ammontare del canone o del corrispettivo.

## Osserva

Diversamente, **la disciplina delle locazioni brevi non è invocabile se**, insieme alla messa a disposizione dell'abitazione, **sono forniti servizi aggiuntivi** che non presentano una necessaria connessione con la finalità residenziale dell'immobile quali, ad esempio:

- la **fornitura della colazione**;
- la **somministrazione di pasti**;
- la **messa a disposizione di auto a noleggio** o di guide turistiche o di interpreti.

Resta ovviamente inteso che, **si rientra sempre e comunque nel reddito d'impresa**, non potendo invocare la nuova disciplina delle locazioni brevi, nel **caso in cui il locatore agisca in modo professionale**, a fronte del numero delle locazioni poste in essere e/o per le modalità con cui le prestazioni accessorie vengono fornite.

Per agevolare l'individuazione di criteri per la valutazione delle locazioni realizzate in regime di impresa (ed escluse dal campo di applicazione delle locazioni brevi), si attende l'emanazione di un regolamento – alla data non ancora emanato – teso **a definire i criteri in base ai quali la "locazione breve" possa presumersi svolta in forma imprenditoriale**, tenuto conto del numero delle unità immobiliari locare e alla durata delle locazioni in un anno solare.

### Ambito oggettivo

Perché la disciplina dettata dall'art. 4 del DL 50/2017 possa trovare applicazione, è necessario, altresì, che **si tratti di contratti di locazione** (sublocazione o locazione concessa dal comodatario) aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo **di durata non superiore a 30 giorni**. Secondo quanto chiarito dalla C.M. 24/E/2017:

- la locazione deve riguardare **unità immobiliari** – situate in Italia (in quanto gli immobili situati all'estero producono reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. f) del TUIR - **appartenenti alle categorie catastali da A1 a A11** (esclusa A10 - uffici o studi privati) e le relative pertinenze (box, posti auto, cantine, soffitte, ecc.) nonché, in analogia con quanto previsto per la cedolare secca sugli affitti, **singole stanze dell'abitazione**;
- il **termine di trenta giorni deve essere considerato in relazione ad ogni singola**

**pattuizione contrattuale**; anche nel caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse parti, occorre considerare ogni singolo contratto, fermo restando tuttavia che se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti sia complessivamente superiore a 30 giorni devono essere posti in essere gli adempimenti connessi alla registrazione del contratto (C.M.12/E/1998).

### Ambito soggettivo

---

La norma richiede, inoltre, che si tratti di **contratti di locazione** (sublocazione o locazione concessa dal comodatario) **stipulati da persone fisiche**, al di fuori del regime di impresa. Conseguentemente, risultano esclusi i contratti stipulati dalle società semplici e dalle società commerciali (di persone oppure di capitali).

### Osserva

Un importante chiarimento contenuto nella richiamata circolare è quello secondo cui *"la condizione che il contratto non sia concluso nell'esercizio di un'attività commerciale riguarda entrambe le parti del contratto e, analogamente a quanto previsto in materia di cedolare secca sono, quindi, esclusi dall'ambito applicativo della norma **anche i contratti di locazione breve che il conduttore stipuli nell'esercizio di tale attività quali, ad esempio, quelli ad uso foresteria dei dipendenti**"* (C.M. 24/E/2017).

Non è necessario, però, che il locatore partecipi direttamente alla stipula del contratto, potendo rientrare nella disciplina in commento, anche i contratti di locazione stipulati tramite soggetti che:

- **esercitano la professione di mediatore** disciplinata dalla legge 3.2.1989 n. 39, soggetta a segnalazione certificata di inizio di attività da presentare alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura ai sensi dell'art. 73 del d.lgs. 26.3.2010, n. 59;
- **offrono** - in via abituale anche se non esclusiva - **strumenti tecnici e informatici per facilitare l'incontro della domanda e offerta di locazioni brevi** e, pertanto, intervengono nella conclusione del contratto tra locatore e conduttore (es. Airbnb o booking).

### Adempimenti a carico degli intermediari

---

La disciplina delle locazioni brevi ha introdotto **alcuni specifici obblighi in capo ai soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare** e/o gestiscono portali telematici che facilitano l'incontro tra domanda e offerta di locazione. In particolare, in capo a tali soggetti sussistono i seguenti obblighi:

- di **comunicazione**, specificamente sanzionato (art. 4, co. 4, del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96 );
- di **ritenuta sui canoni o corrispettivi** (art. 4, co. 5, del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96);

- **di conservazione dei dati** dei contratti **che sono stati oggetto di comunicazione** e dei dati **dei pagamenti** in cui sono intervenuti e dei corrispettivi da essi incassati;
- **concernente l'imposta di soggiorno e il contributo di soggiorno** (art. 4, co. 5-ter, del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96 ).

## Osserva

Un importante precisazione contenuta nella C.M. 24/E/2017 è che **i predetti adempimenti** di comunicazione e di ritenuta sui canoni o corrispettivi (e conseguentemente di conservazione) **non devono essere ottemperati in relazione ai contratti di locazione breve stipulati prima del 1.6.2017**. Conseguentemente, se la conclusione delle trattative è avvenuta prima del 1.6.2017, gli intermediari non sono tenuti a comunicare i dati del contratto o ad operare la ritenuta sui pagamenti.

### Obbligo di comunicazione

I soggetti esercenti l'attività di intermediazione immobiliare o che gestiscono portali telematici tesi a favorire l'incontro tra locatari e locatori, sono tenuti a trasmettere, **entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del contratto**, all'Agenzia delle Entrate, i dati relativi:

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

## Osserva

Così come meglio precisato dalla C.M. 24/E/2017, **gli intermediari non sono tenuti né a comunicare i dati** (né ad effettuare le ritenute):

- per le locazioni abitative di **durata superiore a 30 giorni**;
- per le locazioni di qualunque durata **poste in essere da imprese**;
- per le locazioni aventi ad oggetto **immobili non abitativi**;
- per i contratti aventi ad oggetto **prestazioni complesse diverse da quelle di locazione**.

In particolare, dovranno essere comunicati all'Agenzia delle Entrate, così come previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12.7.2017 n. 132395 i seguenti dati:

- **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**.

La comunicazione dei suddetti dati **deve essere operata entro il 30 giugno dell'anno successivo** a quello di conclusione del contratto. Conseguentemente, la comunicazione dei dati relativi ad un contratto di locazione stipulato dall'1.6.2017 al 31.12.2017 **dovrà essere operata entro il 30.6.2018 dall'intermediario che sia intervenuto nella conclusione del contratto.**

In caso di omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati è applicabile la sanzione di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 **compresa da un minimo di Euro 250 ad un massimo di Euro 2.000**, ridotta della metà (minima euro 125, e massima euro 1.000) se la trasmissione dei dati dei contratti è effettuata entro 15 giorni dalla scadenza ovvero se, nel medesimo termine, la comunicazione errata viene corretta. Anche se non espressamente stabilito dalla norma, e nemmeno chiarito dalla C.M. 24/E/2017, si ritiene comunque che la sanzione in parola:

- possa essere ridotta, **aderendo all'istituto del ravvedimento operoso;**
- vada riferita **ad ogni singolo contratto non comunicato.**

### Obbligo di ritenuta

I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare (o gestiscono portali telematici) qualora incassino i canoni di locazione (o sublocazione) breve o i corrispettivi dei contratti onerosi conclusi dal comodatario:

- **operano**, in qualità di sostituti di imposta, **una ritenuta del 21%** (a titolo di acconto IRPEF o a titolo di imposta sostitutiva se si è optato per la cedolare secca) **sull'ammontare dei canoni e corrispettivi**, all'atto del pagamento al beneficiario;
- provvedono **al relativo versamento e alla relativa certificazione.**

La suddetta ritenuta (a titolo di acconto IRPEF o a titolo di imposta sostitutiva della cedolare secca) va operata "*all'atto del pagamento al beneficiario*". Di conseguenza, **l'intermediario sarà tenuto ad operare la ritenuta solo nel momento in cui paga personalmente il canone al locatore.** Nessun obbligo di ritenuta sussiste, invece, in capo all'intermediario, nella particolare ipotesi in cui sia il conduttore a pagare il canone direttamente al locatore.

Nella C.M. 24/E/2017 viene chiarito che, in caso di pagamento del canone di locazione mediante:

- **assegno bancario intestato al locatore**, l'intermediario, non avendo la materiale disponibilità delle risorse finanziarie su cui operare la ritenuta, **non è tenuto a tale adempimento anche se l'assegno è consegnato al locatore per il suo tramite;**

- **carte di pagamento** (carte di credito, di debito, prepagate) gli intermediari autorizzati (banche, istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica, Poste Italiane s.p.a.) nonché le società che offrono servizi di pagamento digitale e di trasferimento di denaro in Internet (ad es. PayPal), non svolgendo attività di intermediazione, **non sono tenuti ad operare la ritenuta che deve eventualmente essere effettuata dall'intermediario** che incassa il canone o interviene nel pagamento.

Nella C.M. 24/E/2017 viene chiarito che **la ritenuta del 21% va applicata sull'importo del canone** o corrispettivo lordo indicato nel contratto di locazione breve, con la conseguenza che:

- **restano fuori dal corrispettivo** su cui applicare la ritenuta le **eventuali penali, caparre o depositi cauzionali**;
- **devono ritenersi incluse** nel corrispettivo lordo anche le **somme forfetariamente addebitate al conduttore a titolo di spese per servizi accessori** (a meno che siano sostenute direttamente dal conduttore o a questi riaddebitate dal locatore sulla base di costi e consumi effettivamente sostenuti);
- la provvigione **dovuta all'intermediario concorre alla determinazione del corrispettivo** lordo se trattenuta dall'intermediario sul canone dovuto al locatore in base al contratto.

## Osserva

La ritenuta va, poi, **versata dall'intermediario entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata operata**: a questo proposito, la R.M. 5.7.2017, n. 88/E ha istituito il **codice tributo "1919"**, denominato "Ritenuta operata all'atto del pagamento al beneficiario di canoni o corrispettivi, relativi ai contratti di locazione breve - articolo 4, comma 5, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50", **da utilizzare tramite modello F24**.

Con riferimento agli obblighi di comunicazione dei dati e di ritenuta sui corrispettivi incassati, posti a carico degli "intermediari", la **circolare chiarisce che essi si applicano ai contratti stipulati dall'1.6.2017**, sicché:

- gli intermediari avrebbero dovuto versare le prime ritenute, operate dall'1.6.2017, in data 17.7.2017 (il 16 cadeva di domenica);
- gli intermediari dovranno effettuare la prima comunicazione (con riferimento alle locazioni stipulate dall'1.6.2017), entro il 30.6.2018.

Tuttavia, con riferimento esclusivo all'obbligo di ritenuta, **l'Agenzia riconosce l'applicabilità della moratoria di 60 giorni** prevista dall'art. 3 co. 2 dello Statuto dei diritti del Contribuente (L. 212/2000), **escludendo, quindi, l'applicazione di sanzioni in relazione all'omissione di ritenute fino all'11.9.2017**. Saranno regolarmente sanzionate, invece, le omesse o incomplete ritenute che dovevano essere effettuate a partire dal 12.9.2017 e che dovevano essere versate entro il 16.10.2017.

Resta confermato **l'obbligo di comunicazione dei dati dei contratti stipulati a partire dal 1.6.2017** in quanto l'adempimento deve essere posto in essere nel 2018 ed è quindi a disposizione degli intermediari un ampio margine di tempo per provvedere.

Gli intermediari sono tenuti, inoltre, **a certificare e dichiarare le ritenute operate** ai sensi dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. Un importante semplificazione contenuta nella C.M. 24/E/2017 è quella secondo cui, mediante la suddetta certificazione, i **soggetti che operano la ritenuta assolvono anche l'obbligo di comunicazione dei dati** e conseguentemente **sono esonerati dalla trasmissione dei dati del contratto di locazione, fissata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione dello stesso.**

In altri termini, se l'intermediario:

- **interviene soltanto nella conclusione del contratto** di locazione breve, **questo è tenuto alla comunicazione dei dati del contratto** perfezionato per suo tramite, attraverso i servizi dell'Agenzia delle entrate, in conformità alle specifiche tecniche che saranno pubblicate sul sito internet della stessa Agenzia;
- **interviene nella conclusione del contratto** di locazione breve **e provvede**, altresì, **ad incassare il canone o il corrispettivo** (o intervenga nel pagamento), **questo è tenuto al solo obbligo di certificazione delle ritenute operate.**

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.*

Cordiali saluti