



OGGETTO: Regime fiscale delle locazioni brevi – Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 24/E del 12 ottobre 2017.

Premessa

Con la Circolare n.24/E del 12 ottobre 2017, l’Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sul regime fiscale in materia di locazioni brevi, alla luce della specifica disciplina introdotta dall’art. 4 del D.L. n. 50 del 2017 e delle questioni emerse nel corso del tavolo tecnico di confronto con le associazioni di categoria e i principali operatori interessati.

Di seguito, si illustrano le principali questioni esaminate dall’Agenzia delle entrate.

Contratto di locazione breve-definizione.

Ai fini della disciplina in esame, l’Agenzia delle entrate ricorda che, per contratti di locazione breve, si intendono i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, stipulati da persone fisiche al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, ai quali sono equiparati i contratti di sublocazione e i contratti di concessione in godimento dell’immobile stipulati dal comodatario, aventi medesima durata.

La nuova disciplina si applica sia nel caso in cui i contratti siano stipulati direttamente tra locatore (proprietario o titolare di altro diritto reale, sublocatore, comodatario) e conduttore, sia nel caso in cui in tali contratti intervengano soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali *on-line*, che mettono in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

La Circolare in commento evidenzia che i contratti indicati dalla norma sono individuati sulla base delle caratteristiche dei soggetti, dell’oggetto e della durata, precisando come non sia richiesta l’adozione di un particolare schema contrattuale per indicare gli elementi del contratto, vale a dire i contraenti, l’oggetto (l’immobile e eventuali prestazioni accessorie), la durata e il corrispettivo.

Con riferimento all’**oggetto del contratto**, viene precisato che gli immobili posti in locazione devono essere situati in Italia e, inoltre, considerato che detti immobili devono essere a destinazione residenziale (finalità abitative), la locazione deve 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.) nonché, in analogia con quanto previsto per la cedolare secca sugli affitti, singole stanze dell’abitazione.

Il contratto di locazione in parola può avere ad oggetto, unitamente alla messa a disposizione dell’immobile abitativo, la fornitura di biancheria e la pulizia dei locali, i quali sono ritenuti strettamente funzionali alle esigenze abitative di breve periodo, oltre che,



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L’ITALIA

Federazione Italiana Mediatori Agenti d’Affari

Piazza Giuseppe Gioachino Belli, 2 - 00153 Roma - Italy - Tel. +39 06 5866476 - Fax +39 06 58310059 - e-mail: fimaa@confcommercio.it - www.fimaa.it



secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, altri servizi che corredano la messa a disposizione dell'immobile come, ad esempio, la fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata, i quali, seppure non contemplati dalla norma, risultano strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile.

La disciplina in esame non è invece applicabile nell'ipotesi in cui, insieme alla messa a disposizione dell'abitazione, vengano forniti servizi aggiuntivi non compatibile con il semplice contratto di locazione 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.

Per quanto concerne infine la **durata del contratto**, la norma prevede che la locazione breve non debba avere una durata superiore a 30 giorni.

Tale termine deve essere considerato in relazione ad ogni singola pattuizione contrattuale e, quindi, 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.

Contratti stipulati tramite intermediari.

Per quanto riguarda l'**individuazione degli intermediari** coinvolti nella stipula dei contratti di locazione breve, la disciplina in esame attribuisce un ruolo particolare ai soggetti che intermediano la conclusione del contratto o che intervengono nella fase del pagamento, sia nel caso in cui essi siano residenti o abbiano una stabile organizzazione in Italia sia nel caso in cui non siano residenti e siano privi di una stabile organizzazione nello Stato.

A tale riguardo, considerata l'ampia portata della norma, sono destinatari degli obblighi introdotti dalla disciplina non solo coloro che esercitano la professione di mediatore, soggetta a segnalazione certificata di inizio di attività da presentare alla C.C.I.A.A., ma più genericamente tutti coloro attraverso i quali vengono stipulati contratti di locazione breve come, ad esempio, coloro che, in via abituale anche se non esclusiva, attraverso l'offerta di strumenti tecnici e informatici, intervengono nella conclusione del contratto tra locatore e conduttore.

Viene evidenziato che, ai fini della disciplina in esame, è irrilevante la forma giuridica del soggetto che svolge l'attività di intermediazione, potendo questa essere svolta sia in forma individuale che in forma associata, così come non rileva la condizione di residente o meno del soggetto che svolge detta attività, né la modalità con cui l'attività è svolta, potendo questa riferirsi a contratti di locazione breve stipulati *on line* e a contratti stipulati *off line*.



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Federazione Italiana Mediatori Agenti d'Affari

Piazza Giuseppe Gioachino Belli, 2 - 00153 Roma - Italy - Tel. +39 06 5866476 - Fax +39 06 58310059 - e-mail: fimaa@confcommercio.it - www.fimaa.it



Per quanto concerne, invece, gli **adempimenti a carico degli intermediari**, viene precisato che, per i contratti stipulati a decorrere dal 1° giugno 2017, gli intermediari sono tenuti ad effettuare i seguenti adempimenti:

- se intervengono nella stipula dei contratti, devono comunicare i dati ad essi relativi, individuati con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 12 luglio 2017 (per il quale si rinvia alla nostra nota informativa n. 234 del 13 luglio 2017), e conservare gli elementi posti a base delle informazioni comunicate;
- se incassano o intervengono nel pagamento del canone di locazione o dei corrispettivi lordi, devono operare una ritenuta nella misura del 21 per cento e conservare i dati dei pagamenti o dei corrispettivi medesimi.

L'Amministrazione finanziaria precisa, inoltre, che gli intermediari che intervengono nella conclusione del contratto sono tenuti a richiedere i dati previsti dal citato Provvedimento, ma non sono tenuti a verificarne l'autenticità e, quindi, la responsabilità circa la loro veridicità ricade sul locatore.

Viene chiarito che la comunicazione dei dati e la effettuazione della ritenuta devono essere posti in essere dall'intermediario al quale il locatore ha affidato l'incarico, anche nel caso in cui questi si avvalga a sua volta di altri intermediari.

Così, ad esempio, nel caso in cui l'agenzia immobiliare, che abbia ricevuto dal proprietario dell'immobile l'incarico di locarlo, inserisce l'offerta di locazione su una piattaforma *on line*, qualora il contratto sia concluso per il tramite della piattaforma, essa è tenuta a comunicare i relativi dati e ad effettuare la ritenuta se interviene nel pagamento del contratto.

In ordine alla **trasmissione dei dati** (nome, cognome e codice fiscale del locatore, durata del contratto, importo del corrispettivo lordo e indirizzo dell'immobile), la Circolare ribadisce l'obbligo per gli intermediari che forniscono un supporto professionale o tecnico informatico, nella fase del perfezionamento dell'accordo, a trasmettere i dati relativi ai contratti conclusi per il loro tramite.

Quindi, l'intermediario è tenuto alla comunicazione dei dati del contratto se il conduttore ha accettato la proposta di locazione tramite l'intermediario stesso o aderendo alla offerta di locazione tramite la piattaforma *on line*, mentre, nel caso in cui il locatore si avvalga dell'intermediario solo per proporre l'immobile in locazione ma il conduttore comunichi direttamente al locatore l'accettazione della proposta, l'intermediario non è tenuto a comunicare i dati del contratto, in quanto ha solo contribuito a mettere in contatto le parti, rimanendo estraneo alla fase di conclusione dell'accordo.

I dati devono essere trasmessi entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del contratto, attraverso i servizi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

In caso di recesso dal contratto di locazione breve, gli intermediari non sono tenuti a trasmettere i dati del contratto e, nel caso in cui il recesso è esercitato successivamente



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Federazione Italiana Mediatori Agenti d'Affari

Piazza Giuseppe Gioachino Belli, 2 - 00153 Roma - Italy - Tel. +39 06 5866476 - Fax +39 06 58310059 - e-mail: fimaa@confcommercio.it - www.fimaa.it



all'adempimento dell'obbligo di trasmissione, l'intermediario dovrà rettificare la comunicazione utilizzando le modalità informatiche predisposte dall'agenzia.

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di locazione breve, di cui l'intermediario dispone, è punita con la sanzione da 250 a 2.000 euro, ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Per quanto riguarda l'**applicazione della ritenuta**, viene ricordato che gli intermediari che intervengono nel pagamento o incassano i canoni o i corrispettivi derivanti dai contratti di locazione breve effettuano, all'atto del pagamento al beneficiario (locatore), un prelievo del **21 per cento**, a titolo di ritenuta da versare all'erario, sul relativo ammontare lordo.

L'Agenzia delle entrate, al tal proposito, precisa che, ai fini dei contratti in esame, caratterizzati per definizione normativa anche dalla eventuale fornitura di prestazioni accessorie, devono ritenersi incluse nel corrispettivo lordo anche le somme eventualmente addebitate a titolo forfettario per tali prestazioni.

In caso di pagamento 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.

In caso, invece, di pagamento del canone mediante 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.

La Circolare in commento ricorda che la ritenuta deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è operata.

Gli intermediari sono tenuti, inoltre, a certificare e dichiarare le ritenute operate ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. n. 322 del 1998.

Viene chiarito che, nel caso di recesso dal contratto, se la ritenuta è stata già operata dall'intermediario, può essere recuperata dal locatore in sede di dichiarazione dei redditi o chiesta a rimborso, mentre può essere restituita al locatore e recuperata dall'intermediario in compensazione se la disdetta del contratto è antecedente alla certificazione della ritenuta stessa.

La mancata applicazione della ritenuta, da parte dell'intermediario, è punita con la sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto, fermo restando il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

A tale riguardo, tenuto conto delle difficoltà di natura gestionale che gli operatori possono aver incontrato nella effettuazione degli adempimenti relativi alle ritenute, l'Amministrazione finanziaria rende noto che potrà escludere l'applicazione delle sanzioni



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Federazione Italiana Mediatori Agenti d'Affari

Piazza Giuseppe Gioachino Belli, 2 - 00153 Roma - Italy - Tel. +39 06 5866476 - Fax +39 06 58310059 - e-mail: fimaa@confcommercio.it - www.fimaa.it



in relazione alla omessa effettuazione delle ritenute fino all'11 settembre 2017, alla luce di quanto stabilito dall'art. 3, comma 2 dello Statuto dei diritti del Contribuente, secondo cui le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

Gli intermediari saranno, invece, sanzionabili per le omesse o incomplete ritenute da effettuare a partire dal 12 settembre 2017 e da versare entro il 16 ottobre 2017.

Resta, comunque, fermo per gli intermediari che hanno applicato la ritenuta, pur in assenza del Provvedimento, l'obbligo di effettuare il versamento all'Erario entro il 16 del mese successivo.

In merito alla **conservazione dei dati**, viene precisato che gli intermediari che intervengono nella stipula del contratto e/o nell'incasso dei canoni o corrispettivi sono tenuti alla conservazione degli elementi posti a base delle informazioni da comunicare e dei dati dei pagamenti in cui sono intervenuti o dei corrispettivi incassati, per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 973, ossia fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Con la Circolare in esame viene, infine, precisato che gli adempimenti in parola sono effettuati da tutti gli intermediari compresi quelli fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato

Al riguardo, viene ricordato che, nel citato Provvedimento, è specificato che tali soggetti:

- se in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del TUIR, adempiono agli obblighi di comunicazione per il tramite della stabile organizzazione;
- se risultano privi di stabile organizzazione in Italia, si avvalgono di un rappresentante fiscale, in qualità di responsabile d'imposta, il quale provvede anche alla richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati qualora non ne siano in possesso.

Regime fiscale dei contratti di locazione breve.

L'Agenzia delle entrate, infine, evidenzia che, per effetto del richiamo operato dalla norma alle disposizioni in materia di "Cedolare secca sugli affitti", il reddito derivante dai contratti in parola può essere assoggettato, per opzione del locatore, all'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle eventuali imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione, laddove registrato.

Il predetto regime opzionale, già applicabile ai redditi fondiari derivanti dalle locazioni anche di breve durata, risulta ora esteso ai redditi diversi derivanti dai contratti di



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Federazione Italiana Mediatori Agenti d'Affari



sublocazioni e ai contratti stipulati dal comodatario per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo.

Per quanto riguarda la sublocazione, viene chiarito che l'applicazione della cedolare secca non modifica la qualificazione reddituale dei proventi derivanti da tale contratto.

Relativamente, invece, alla concessione in godimento dell'immobile da parte del comodatario, l'Agenzia ritiene che, per effetto delle nuove disposizioni che prevedono l'applicazione della ritenuta in capo al comodatario, il comodante resta titolare del reddito fondiario derivante dal possesso dell'immobile oggetto di comodato, mentre il comodatario/locatore diventa titolare del reddito derivante dal contratto di concessione in godimento qualificabile come reddito diverso assimilabile alla sublocazione.

Poiché con il contratto di sublocazione o di comodato non si trasferisce al sublocatore ovvero al comodatario la titolarità del reddito fondiario, che resta in capo al soggetto titolare del diritto reale sul bene (diritto di proprietà o altro diritto reale), ad avviso dell'Agenzia delle entrate, non mutano gli obblighi dichiarativi in capo alle parti.

Il richiamo alle norme in materia di cedolare secca sugli affitti contenuto nella norma, inoltre, comporta che ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano le medesime disposizioni previste per la dichiarazione, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso ad essa relativi.

In particolare, la scelta per il regime agevolato si effettua con la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui i canoni di locazione sono maturati o i corrispettivi sono riscossi ovvero, nell'ipotesi di eventuale registrazione del contratto, in tale sede.

Qualora il contratto di locazione sia stipulato da uno solo dei proprietari e, conseguentemente, la ritenuta sia stata operata e certificata solo nei confronti di quest'ultimo, solo il comproprietario che ha stipulato il contratto di locazione potrà scomputare la ritenuta subita dal proprio reddito complessivo o chiedere il rimborso della maggior ritenuta subita sulla quota di reddito a lui non imputabile, qualora non abbia capienza per scomputarla dall'imposta dovuta dal reddito complessivo.

Gli altri comproprietari, invece, dovranno assoggettare a tassazione il reddito ad essi imputabile pro-quota in sede di dichiarazione applicando la cedolare secca o il regime ordinario di tassazione.



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Federazione Italiana Mediatori Agenti d'Affari

Piazza Giuseppe Gioachino Belli, 2 - 00153 Roma - Italy - Tel. +39 06 5866476 - Fax +39 06 58310059 - e-mail: fimaa@confcommercio.it - www.fimaa.it