

## Imposta sostitutiva sulle locazioni brevi

Di Devis Nucibella

Il D.L. 24.04.2017, n. 50, conv. con modif. dalla L. 21.6.2017, n. 96 (cd. Manovra correttiva), ha introdotto importanti novità per i redditi derivanti dalle locazioni brevi di immobili ad uso abitativo, se stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa, direttamente o in presenza di intermediazione immobiliare, anche on line. In particolare tali nuove norme dispongono che rientrino tra le locazioni produttive di reddito fondiario anche quelle che prevedono, oltre all'affitto dell'immobile anche ulteriori servizi accessori (es: pulizia e cambio della biancheria). Tali norme si applicano per i contratti stipulati dal 1 giugno 2017. Viene, inoltre, introdotta una specifica disciplina degli obblighi informativi posti a carico degli intermediari; se tali soggetti intervengono anche nella fase del pagamento dei canoni di locazione, sono tenuti ad applicare una ritenuta del 21 per cento all'atto dell'accredito, a titolo di acconto o d'imposta a seconda che sia stata effettuata o meno l'opzione per la cedolare secca.

### Ambito oggettivo

L'art. 4 del D.L. 24.4.2017, n. 50, conv. con modif. dalla L. 21.6.2017, n. 96 (cd. Manovra correttiva), ha introdotto uno specifico regime fiscale per i redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni stipulati a decorrere dall'1.6.2017 da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa.

Il comma 1 dell'art. 4 del D.L. 50/2017 definisce l'ambito oggettivo della nuova norma individuando così i contratti di locazione breve:

⇒ *“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, anche attraverso la gestione di portali online”.*

Si evidenzia quindi che il contratto di **locazione breve**:

- **non supera i 30 giorni** per i quali non vige l'obbligo di registrazione. Al riguardo si ricorda che al fine di verificare o meno l'obbligo di registrazione, la durata del contratto deve essere determinata computando tutti i rapporti di locazione anche di durata inferiore a trenta giorni intercorsi nell'anno con il medesimo locatario (Circolare n. 12 del 16 gennaio 1998);
- **include anche i contratti che prevedono la prestazione di servizi accessori di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali**, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa (se le prestazioni aggiuntive sono preponderanti rispetto alla locazione, si esclude tale tipologia contrattuale e si rientra nella casistica dei contratti stipulati nell'esercizio d'impresa).

Si evidenzia che la novella legislativa ha per oggetto esclusivamente i contratti stipulati da persone fisiche, sia direttamente che tramite un intermediario (agenzie immobiliari ovvero portali online) e che l'inclusione tra i redditi fondiari anche di quelli conseguiti in presenza di servizi accessori senza che ciò implichi il conseguimento di un reddito d'impresa, rappresenta un'importante novità rispetto al passato.

In sede di conversione in legge del D.L.50/2017 è stato inserito il comma 3-bis, il quale demanda ad un regolamento ministeriale la possibilità di definire, ai fini dell'applicazione del nuovo regime fiscale delle locazioni brevi, i criteri in base ai quali l'attività di locazione oggetto dello speciale regime si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con le disposizioni del codice civile (la disposizione richiama in l'art. 2082 c.c. che definisce la nozione di imprenditore) e di quelle fiscali che rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi (DPR n. 917/1986, TUIR), anche avendo riguardo al numero degli immobili locati e della durata delle locazioni nell'anno solare.

<b>LOCAZIONE BREVE</b>		
<b><u>Oggetto</u></b>	<b><u>Durata</u></b>	<b><u>Soggetti</u></b>
Affitto immobile abitativo e relativi servizi accessori	Non supera i 30 giorni	Tra persone fisiche privati

Applicazione cedolare secca

Secondo quanto previsto dal comma 2

dell'art. 4 del D.L. 50/2017:

⇒ “a decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data si applicano le disposizioni relative alla cedolare secca di cui all'art. 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento in caso di opzione”.

La disposizione legislativa da quindi la possibilità al contribuente di **scegliere** tra:

- l'applicazione ai redditi in questione dell'Irpef in via ordinaria;
- l'opzione per la cedolare secca, nella misura del 21%.

Il regime della cedolare secca, con applicazione della aliquota del 21, per cento è già applicabile ai contratti di locazione di durata inferiore a 30 giorni. Il contenuto innovativo della norma è dato dalla previsione che ne estende l'applicazione ai contratti menzionati, in cui la locazione è integrata dai servizi di pulizia locali e cambio biancheria.

L'imposta sostitutiva si applica anche ai corrispettivi derivanti da contratti:

- di **sublocazione**;
- stipulati dal **comodatario aventi ad oggetto la concessione in godimento dell'immobile a terzi**.

La norma parlando di corrispettivi lordi sembra includere nei redditi derivanti da sublocazione e da contratto del comodatario anche i rimborsi delle spese sostenute dal locatore; si evidenzia che nelle locazioni tipiche la base imponibile non comprende il rimborso documentato delle citate spese.

L'applicazione della disposizione in esame, per i soli contratti di sublocazione, si presenta innovativo rispetto alla previgente normativa; infatti i redditi derivanti da tali tipologie di contratti sono rientrati, finora, nei redditi diversi (articolo 67 del Tuir 917/1986) e pertanto esclusi dalla possibilità di applicazione del regime della cedolare secca che rappresenta un'imposta sostitutiva prevista per i soli redditi fondiari.

<b>IMPOSIZIONE FISCALE DELLE LOCAZIONI BREVI</b>	
<b><u>Regime ordinario</u></b>	<b><u>Opzione</u></b>
Irpef ordinaria	Cedolare secca 21%

### **Adempimenti a carico dell'intermediario**

Il tratto di novità è dato, inoltre dalla previsione di obblighi posti a carico degli intermediari.

La norma introduce, per finalità di controllo nonché di contrasto all'evasione fiscale, specifici obblighi, a carico dei soggetti esercenti attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali on-line.

Ai sensi del comma 4 della norma, gli adempimenti devono essere posti in essere non solo dagli agenti immobiliari ma da tutti coloro che, in senso lato, effettuano intermediazione mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Si prevede, in particolare, per tali soggetti

- l'obbligo di **trasmissione dei dati relativi ai contratti stipulati per il loro tramite**;
- laddove incassino i canoni o i corrispettivi, l'obbligo di applicare, in qualità di sostituti di imposta, **la ritenuta del 21 per cento all'atto dell'accredito e di provvedere al relativo versamento** entro il giorno 16 del mese successivo all'incasso, mediante modello unico di versamento (F24) secondo quanto previsto dall'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997 e inviano la certificazione ai sensi dell'articolo 4 del citato D.P.R. 322/1998. La ritenuta, nel caso in cui non sia stata esercitata l'opzione per il regime della cedolare secca, si considera operata a titolo di acconto.

Il mancato adempimento di tali obblighi comporta l'applicazione di sanzioni. In particolare, il medesimo comma 4 prevede espressamente che

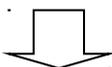
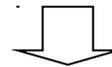
- **la omessa, incompleta o infedele trasmissione dei dati richiesti**
- ⇒ è punita con la sanzione da euro 250 a 2.000 euro applicabile, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di omissione di ogni comunicazione prescritta da leggi tributarie, ridotta alla metà se

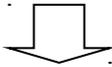
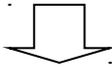
l'adempimento è effettuato correttamente entro i quindici giorni successivi alla

scadenza;

- per la **mancata o irregolare effettuazione della ritenuta alla fonte**,
- ⇒ la norma non indica specifiche sanzioni in quanto si applicano le norme sanzionatorie previste per le violazioni degli obblighi di sostituzione d'imposta (pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto, ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 471 del 1997).

Nell'ottica di assicurare l'emersione di base imponibile derivate dalle locazioni brevi, è prevista altresì la stipula da parte dell'Agenzia delle Entrate, senza oneri a carico della stessa né del bilancio dello Stato, di convenzioni con i soggetti che utilizzano in Italia i marchi di portali di intermediazione on-line al fine di definire le modalità di collaborazione, in modo che sia assicurato il monitoraggio delle locazioni concluse attraverso l'intermediazione degli stessi portali.

<b>RITENUTA 21% OPERATA DELL'INTERMEDIARIO</b>	
opzione, da parte del locatore, per la cedolare secca	il locatore non esercita l'opzione per la cedolare secca
	
effettuata a titolo di imposta sostitutiva	effettuata a titolo di acconto Irpef
<b>Obblighi derivanti dalla ritenuta:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- versamento con il mod. F24 entro il giorno 16 del mese successivo;</li> <li>- certificazione.</li> </ul>	

<b>ADEMPIMENTI DELL'INTERMEDIARIO</b>	
mettono in contatto le persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare (locatari e locatori)	incassano i canoni o corrispettivi dei suddetti contratti stipulati
	
trasmettono all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai contratti conclusi	operano una ritenuta alla fonte del 21%

### **Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 12.07.2017**

L'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del D.L. 50/2017 con provvedimento 12 luglio 2017 ha dettato le istruzioni operative con le quali i soggetti esercenti l'attività di intermediazione immobiliare o che gestiscono i predetti portali telematici sono tenuti a:

- comunicare i dati relativi ai contratti in questione;
- versare la ritenuta del 21% operata.

In particolare **entro il 30.6 dell'anno successivo a quello di conclusione del contratto**, i soggetti in questione sono tenuti alla trasmissione **dei seguenti dati** relativi ai contratti di locazione breve:

- nome, cognome e codice fiscale del locatore;
- durata del contratto;
- importo del corrispettivo lordo e indirizzo dell'immobile (per i contratti relativi allo stesso immobile, la comunicazione può essere effettuata anche in forma aggregata).

I dati devono essere predisposti e trasmessi attraverso i servizi dell'Agenzia delle Entrate, in conformità alle specifiche tecniche che saranno pubblicate sul sito internet della stessa Agenzia.

Per quanto riguarda la **ritenuta del 21%** da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata operata, mediante modello unico di versamento (F24), l’Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 88 del 5 luglio ha previsto che gli intermediari dovranno riportare nel modello di pagamento unificato il **codice tributo:**

⇒ **1919** (“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”).

Nell’ipotesi in cui la ritenuta sia versata dal rappresentante fiscale di un operatore estero, va presa in considerazione la sezione “Contribuente”. In tal caso, diventa necessario indicare il codice fiscale del rappresentato, intestatario della delega, mentre il campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare” accoglie quello del rappresentante, intestatario del conto di addebito, insieme al codice “72” (da riportare nello spazio “codice identificativo”).

Inoltre, se si versa più del dovuto, è possibile recuperare in compensazione l’eccedenza utilizzando il codice tributo

- **1628** qualora la compensazione sia effettuata per i versamenti di competenza del medesimo anno;
- **6782** qualora l’eccedenza sia utilizzata per compensare pagamenti di competenza dell’anno successivo.

ISTRUZIONI OPERATIVE (Prov. 12.07.2017)	
Dati da comunicare	Codice tributo per versamento ritenuta
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ nome, cognome e codice fiscale del locatore;</li><li>▪ durata del contratto;</li><li>▪ importo del corrispettivo lordo e indirizzo dell’immobile (per i contratti relativi allo stesso immobile, la comunicazione può essere effettuata anche in forma aggregata)</li></ul>	<b>1919</b> <i>“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”</i>

**Decorrenza**

Il regime previsto si applica ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve **stipulati a decorrere dall'1 giugno 2017**.

Visto che norma fa riferimento ai contratti stipulati dall'1 giugno 2017 la nuova imposta non si applica ai contratti di locazione breve stipulati fino al 31.5.2017, ma riguardanti locazioni aventi ad oggetto i mesi successivi.

Il primo appuntamento con il versamento dell'imposta sarebbe quindi stato lo scorso 17 luglio per i versamenti relativi al mese di giugno.

Secondo quanto, però, sostenuto dal presidente Fiaip (Federazione italiana agenti immobiliari professionali) è avvenuto un incontro tra Fiap, Agenzia delle Entrate e Mef dove è stato raggiunto un accordo secondo il quale gli agenti immobiliari inizieranno a trattenere il 21% sui pagamenti degli affittuari da settembre, per effettuare i primi versamenti dal 16 ottobre.

Una proroga in linea con quanto previsto dall'articolo 2 dello Statuto dei contribuenti secondo il quale: *“in ogni caso, 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”*.

Considerando che il documento con le specifiche tecniche è stato pubblicato il 12 luglio, non dovrebbero essere previsti adempimenti prima del 12 settembre.

11 settembre 2017

Devis Nucibella