

IMPOSTE SUL REDDITO

Contratti di locazione breve: adempimenti fiscali e dubbi applicativi

di Cristoforo Florio

Con l'[articolo 4 del D.L. 50/2017](#), convertito dalla L. 96/2017, sono stati introdotti alcuni **nuovi adempimenti per gli intermediari immobiliari** (agenzie immobiliari o portali immobiliari web) che intervengono nella conclusione dei **contratti di locazione abitativa di durata non superiore a 30 giorni**.

La nuova normativa ha inoltre fornito alcuni primi **elementi di valutazione circa la sussistenza del requisito dell'attività d'impresa in capo alle persone fisiche** che percepiscono redditi derivanti **dall'attività di locazione breve di immobili**, oltre ad aver previsto la facoltà di applicare la cd. "cedolare secca" ad alcune tipologie di redditi non fondiari, quali quelli da sublocazione.

Nonostante le molte polemiche sorte intorno al citato provvedimento normativo, è importante chiarire da subito agli operatori del settore e ai proprietari di immobili che **non è stata prevista l'introduzione di alcuna nuova forma di imposizione sui redditi da locazione breve**; la cd. "**tassa AIR B&B**" altro non è, infatti, che un anticipo del prelievo fiscale sotto forma di ritenuta (a titolo di acconto o d'imposta), che scatta **solo in presenza di un intermediario che interviene nel pagamento del canone**. L'obbligo di dichiarare tale tipologia di redditi e di corrispondere le relative imposte su detti proventi sussisteva, infatti, già antecedentemente all'intervento operato con il D.L. 50/2017. Nulla cambia, dunque, per il proprietario che svolga in proprio, senza avvalersi di intermediari, l'attività di locazione breve di immobili; questi non sarà soggetto ad alcuna ritenuta, **fermo restando il suo obbligo di dichiarare i relativi redditi nella dichiarazione annuale**.

Il provvedimento in questione non è tuttavia nato senza problematiche applicative; basti pensare che la norma è entrata in vigore il 24 aprile, la conversione in legge è arrivata il 23 giugno e le modalità applicative delle nuove disposizioni sono giunte solo in data 12 luglio ([provvedimento n. 132395 del 12 luglio 2017](#)), precedute esclusivamente da una risoluzione con la quale l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato i codici tributo per il versamento in F24 della ritenuta sui canoni ([risoluzione AdE 88/E/2017](#)). Comprensibili dunque le difficoltà operative per gli intermediari che, in base alla norma, sono stati tenuti al primo versamento della ritenuta fiscale **già per il giorno 17 luglio 2017**, relativamente alle ritenute che dovevano essere operate nei mesi precedenti, durante i quali tuttavia nessun provvedimento attuativo era disponibile.

Anche relativamente alla **decorrenza dell'obbligo di applicazione della ritenuta vi sono molti dubbi**, alimentati da una stesura della norma poco chiara e dalla mancanza di indicazioni ufficiali sul punto. A ben vedere, infatti, la data del 1° giugno 2017 riguarda esclusivamente l'applicabilità, in via opzionale, della cedolare secca al 21% sui redditi in questione. Invece, relativamente all'obbligo di ritenuta non viene specificata alcuna decorrenza temporale e, pertanto, la stessa doveva trovare applicazione già dal 24 aprile 2017, senza che tuttavia vi fosse alcuna indicazione operativa sulle modalità di versamento della ritenuta stessa. Sarebbe dunque auspicabile che l'Agenzia delle Entrate confermasse, con riferimento ai comportamenti tenuti dai soggetti coinvolti dalla norma in esame sino alla data del 12 luglio 2017, **l'inapplicabilità di eventuali sanzioni, nel rispetto del principio di cui all'[articolo 6, comma 2, del D.Lgs. 472/1997](#).**

Difficoltà operative a parte occorre prestare particolare attenzione ai nuovi adempimenti introdotti, in quanto gli intermediari dei contratti di locazione breve sono passibili di **non trascurabili sanzioni in caso di inadempimento** rispetto alle prescrizioni delle disposizioni in questione.

Venendo ai contenuti della norma, le novità riguardano 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 (cd. "locazione breve"). Va ricordato che, ai fini del computo del numero di giorni, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che "(...) occorre far riferimento al rapporto di locazione e di affitto dell'immobile intercorso nell'anno con lo stesso locatario e affittuario (...)" ([C.M. 12/1998](#)).

Sono soggette alla nuova normativa esclusivamente le **locazioni brevi di immobili ad uso abitativo** (indipendentemente dal fatto che il contratto di locazione sia ad uso turistico o meno, secondo quanto disposto dalle normative regionali).

Sotto il profilo soggettivo, si deve trattare di **locazioni poste in essere tra persone fisiche che agiscono nella loro qualità di privati**, al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa. In merito alla sussistenza dei requisiti dell'attività d'impresa va evidenziato che, in fase di conversione in legge, è stato previsto che **potranno essere individuati**, con apposito regolamento ministeriale da emanarsi entro il 19 settembre 2017, i criteri in base ai quali **l'attività di locazione breve può essere presuntivamente considerata esercitata in forma imprenditoriale**, avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare. Resta invece confermato che, nell'ambito delle locazioni brevi, la fornitura dei soli servizi accessori di fornitura di biancheria pulita e/o di pulizia dei locali non è elemento sufficiente ad attrarre tale locazione nell'ambito del reddito d'impresa.

Con riguardo alla tassazione diretta dei redditi da locazioni brevi, la nuova norma prevede l'applicabilità, su opzione da parte del proprietario, della cd. "cedolare secca" ai redditi derivanti dai contratti stipulati a decorrere dal 1° giugno 2017, a conferma di quanto aveva già a suo tempo chiarito l'Agenzia delle Entrate. La vera novità consiste, invece, nella **possibilità di**

applicare il regime della cedolare secca anche ai corrispettivi lordi derivanti dalla **sublocazione dell'immobile** ad uso abitativo e dai **contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario** aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi per uso abitativo, entrambi posti in essere dal sublocatore o dal comodatario per una durata non superiore a 30 giorni al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Fino al 31 maggio 2017, infatti, **tali redditi, costituendo "redditi diversi"**, non potevano essere assoggettati al regime della "cedolare secca", dovendo essere cumulati al totale dei redditi percepiti nell'anno, con applicazione delle aliquote Irpef progressive.

Passando al tema degli intermediari coinvolti va evidenziato che sono tenuti all'applicazione delle nuove disposizioni **non solo coloro che sono regolarmente abilitati all'esercizio dell'attività di mediazione immobiliare** ma anche tutti quei soggetti che, pur non essendo veri e propri intermediari immobiliari, forniscono – **mediante portali on line – un servizio che agevola l'incontro di domanda e offerta di locazione**. Per entrambi viene prevista l'introduzione di due nuovi adempimenti:

- l'obbligo di **comunicazione dei dati** dei contratti in esame e
- l'obbligo di **operare la ritenuta fiscale** sui canoni/corrispettivi relativi a tali contratti.

Il primo dei due obblighi scatta in caso di intermediazione delle suddette tipologie di contratti: l'intermediario che abbia "mediato" risulta dunque sempre obbligato a trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati (nome, cognome e codice fiscale del locatore, durata del contratto, importo del corrispettivo lordo e indirizzo dell'immobile). **La scadenza per la prima trasmissione è fissata per il 30 giugno 2018**. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati è punita in capo all'intermediario immobiliare con una sanzione amministrativa da € 250,00 a € 2.000,00, con una riduzione al 50% se la trasmissione è effettuata o è corretta entro i 15 giorni successivi alla scadenza.

Il secondo dei due obblighi introdotti scatta, invece, solo nel caso in cui gli intermediari **incassino i canoni o i corrispettivi oppure intervengano nel pagamento dei canoni o dei corrispettivi delle tipologie di contratti in esame**: in questo caso essi diventano sostituti d'imposta e sono tenuti ad operare una ritenuta del 21% sull'ammontare dei suddetti canoni e corrispettivi. **Il momento di effettuazione della ritenuta va individuato non nel momento in cui il conduttore paga il canone/corrispettivo ma nella successiva fase in cui l'intermediario riversa o, comunque, consegna il canone al proprietario/sublocatore/comodatario**. Il versamento della ritenuta dovrà avvenire con l'F24, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è sorto l'obbligo di effettuazione della ritenuta, utilizzando il **codice tributo 1919**. Infine, l'intermediario/sostituto dovrà certificare annualmente, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, le somme corrisposte al beneficiario con il rilascio a quest'ultimo della CU (Certificazione Unica).

Alla luce del dato normativo, va osservato che l'obbligo di operare la ritenuta fiscale in capo all'intermediario immobiliare sorge in due ipotesi:

- nel caso in cui l'intermediario provveda all'incasso del canone/corrispettivo. Tale circostanza si verifica, normalmente, nell'ipotesi in cui l'intermediario abbia ricevuto **un apposito mandato da parte del proprietario**, provvedendo anche all'incasso del canone per conto di quest'ultimo, stornandogli successivamente l'importo ricevuto dal locatario al netto delle provvigioni di intermediazione;
- nel caso in cui l'intermediario **intervenga nel pagamento del canone/corrispettivo**. Tale previsione è stata aggiunta in fase di conversione in legge del decreto e, in assenza di chiarimenti ufficiali sul punto, lascia presagire una **volontà del legislatore di includere nell'obbligo di applicazione della ritenuta fiscale tutte le ipotesi in cui l'intermediario immobiliare assuma un ruolo attivo nel pagamento del canone/corrispettivo**.

Seminario di specializzazione

NOVITÀ FISCALI DELLA MANOVRA CORRETTIVA E DEL JOBS ACT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)