Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 65/2017

Pordenone, 13 Novembre 2017

Ai gentili Clienti

Loro sedi

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA SUL NUOVO REGIME FISCALE DELLE LOCAZIONI BREVI

Con la **circolare n. 24/E del 12 ottobre 2017** l'Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire chiarimenti in merito alla specifica disciplina delle cosiddette "locazioni brevi", così come introdotta di recente ad opera dell'articolo 4, D.L. 50/2017, convertito nella L. 96/2017.

In particolare la nuova disciplina:

- fornisce una definizione di tali contratti;
- stabilisce il regime fiscale applicabile ai relativi canoni;
- attribuisce i compiti di comunicazione dei dati;
- disciplina le ipotesi di sostituzione nel prelievo dell'imposta in capo a determinati intermediari.

La definizione

Per "locazioni brevi" si intendono 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.

Vediamo, di seguito, in forma di rappresentazione schematica, i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la richiamata circolare n. 24/E/2017, frutto di un tavolo di lavoro tecnico di confronto realizzato con le associazioni di categoria e i principali operatori interessati.

Imposta di soggiorno	I chiarimenti forniti dalla circolare n. 24/E/2017 riguardano l'applicazione dei tributi rientrati nella competenza dell'Agenzia delle entrate e pertanto non riguardano l'imposta di soggiorno
Forma contrattuale libera	Non è 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.
Escluso l'uso foresteria	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
Esclusa l'attività commerciale	L'applicazione della disciplina in esame è esclusa, inoltre, anche nel caso di

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

occasionale	attività commerciale non esercitata abitualmente, i cui redditi sono compresi tra i redditi occasionali di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), Tuir
Natura del reddito derivante dalla locazione	La normativa in esame si applica prescindendo dal reddito derivante dal contratto di locazione in quanto riferita sia ai contratti di locazione produttivi di reddito fondiario (nel caso in cui il locatore sia titolare di diritto di proprietà o di altro diritto reale sull'immobile) sia ai contratti produttivi di reddito diverso (nel caso in cui il locatore sia titolare di un diritto personale di godimento sull'immobile, ad esempio di locazione o di comodato)
Finalità abitativa	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 (circolare n. 26/E/2011)
Esclusi gli immobili esteri	Gli immobili, inoltre, devono essere situati in Italia in quanto quelli ubicati all'estero producono un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera f) del Tuir
Servizi connessi all'utilizzo dell'immobile	Il regime delle locazioni brevi può riguardare anche altri servizi che corredano la messa a disposizione dell'immobile (ad esempio la fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata) i quali, seppure 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
Servizi aggiuntivi e *bed & breakfast* occasionale	Il regime delle locazioni brevi non può riguardare i servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con la finalità residenziale dell'immobile (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), essendo in tal caso richiesto un livello seppur minimo di organizzazione, non compatibile con il semplice contratto di locazione, come nel caso della attività di bed and breakfast occasionale
Durata del contratto	Il termine di 30 gg. 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 gg il contratto deve essere registrato (circolare n. 12/E/1998).
Nozione di intermediari	È irrilevante la forma giuridica del soggetto che svolge l'attività di intermediazione, potendo questa essere esercitata sia in forma individuale sia 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 eseguita potendo questa riferirsi a contratti di locazione breve stipulati *on line* e a contratti stipulati *off line*
Casi di assenza di obblighi per gli intermediari	Gli intermediari non sono tenuti né a comunicare i dati né ad effettuare le ritenute per le locazioni abitative di durata superiore a 30 gg., per le locazioni di qualunque durata poste in essere da imprese, per le locazioni aventi ad oggetto immobili non

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	abitativi, per i contratti aventi ad oggetto prestazioni complesse diverse da quelle di locazione. Gli adempimenti, inoltre, non devono essere posti in essere in relazione ai contratti di locazione breve stipulati prima del 1° giugno 2017
Intermediari e data di conclusione del contratto	Per i contratti di locazione breve stipulati attraverso intermediari si può ritenere che rilevi il momento in cui il conduttore riceve conferma della prenotazione
Intermediari e verifica della veridicità dei dati	Gli intermediari che intervengono nella conclusione del contratto sono tenuti a richiedere i dati previsti dal Provvedimento direttoriale ma non sono tenuti a verificarne l'autenticità. La responsabilità circa la veridicità dei dati ricade sul locatore il quale è comunque responsabile della corretta tassazione del reddito e del corretto adempimento di altri eventuali obblighi tributari connessi al contratto nonché della mendacità delle proprie dichiarazioni
Intermediari e obbligo trasmissione dati	Sono tenuti alla trasmissione dei dati non tutti gli intermediari che favoriscono l'incontro tra domanda e offerta di abitazione, ma soltanto coloro che, oltre a tale attività, forniscono un supporto professionale o tecnico informatico nella fase del perfezionamento dell'accordo. Pertanto, l'intermediario non è tenuto a comunicare i dati 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
Comunicazione in forma aggregata	Per i contratti relativi al medesimo immobile e stipulati dal medesimo locatore, la comunicazione può essere effettuata anche in forma aggregata
Recesso contrattuale	In caso di recesso dal contratto di locazione breve, gli intermediari non sono tenuti a trasmettere i dati del contratto. Se il recesso è esercitato successivamente all'adempimento dell'obbligo di trasmissione l'intermediario dovrà rettificare la comunicazione utilizzando le modalità informatiche predisposte dall'agenzia
Nessuna sanzione per colpe del locatore	Non è sanzionabile la incompleta o errata comunicazione dei dati del contratto se causata dal comportamento del locatore
Nessuna ritenuta con pagamento tramite A/B	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
Pagamenti con carte di credito, debito, paypal, ecc.	In caso 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 Spa) nonché le società che offrono servizi di pagamento digitale e di trasferimento di denaro in Internet (ad esempio 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
Penali, caparre e depositi	La ritenuta è applicata sull'importo del canone o corrispettivo lordo indicato nel contratto di locazione breve; non devono essere assoggettati a ritenuta eventuali penali o caparre o depositi cauzionali, in quanto si tratta di somme di denaro diverse ed ulteriori rispetto al corrispettivo
Incasso tramite delegati	La ritenuta deve essere operata anche qualora l'intermediario abbia delegato

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 **www.studio-pacella.it** **e-mail: info@studio-pacella.it**

	soggetti terzi all'incasso del canone e all'accredito del relativo importo al locatore. Tale attività deve essere riferita al delegante e, pertanto, gli adempimenti di versamento della ritenuta e di certificazione della stessa, nonché di comunicazione dei dati relativi al contratto, devono essere posti in essere a suo nome
Rimborsi spese forfettari	Ai fini dei contratti in esame tuttavia, caratterizzati per definizione normativa anche dalla eventuale fornitura di prestazioni accessorie, devono ritenersi incluse nel corrispettivo lordo soggetto a ritenuta anche le somme eventualmente addebitate a titolo forfettario per tali prestazioni
Provvigioni e ritenuta	La provvigione non risulta compresa nel corrispettivo quando è addebitata direttamente dall'intermediario al conduttore o quando l'intermediario l'addebita direttamente al locatore, il quale non la ribalta sul conduttore. La provvigione concorre, invece, alla determinazione del corrispettivo lordo da assoggettare a ritenuta se è trattenuta dall'intermediario sul canone dovuto al locatore in base al contratto
Certificazione ritenute e comunicazione dati	Gli intermediari che certificano le ritenute operate ai sensi dell'articolo 4, D.P.R. 322/1998, mediante la certificazione assolvono anche l'obbligo di comunicazione dei dati e non sono, pertanto, tenuti all'ulteriore trasmissione dei dati stessi
Nessuna sanzione nel periodo transitorio	Considerata l'emanazione del provvedimento AE in data 12/7/2017, l'Agenzia potrà escludere l'applicazione delle sanzioni in relazione alla omessa effettuazione delle ritenute fino all'11 settembre 20107 alla luce di quanto stabilito dallo Statuto dei diritti del contribuente
Intermediari non residenti	Se 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 della cedolare secca	Tale regime opzionale, già applicabile ai redditi fondiari derivanti dalle locazioni anche di breve durata, risulta ora esteso ai redditi diversi derivanti dai contratti di sublocazioni e ai contratti stipulati dal comodatario per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo
Locazione breve del comodatario	Superando precedenti orientamenti di prassi (risoluzione n. 381/E/2008 e n. 394/E/2008 il comodante resta titolare del reddito fondiario derivante dal possesso dell'immobile oggetto di comodato mentre il comodatario/locatore, tenuto ad applicare la ritenuta, diventa titolare del reddito derivante dal contratto di concessione in godimento qualificabile come reddito diverso assimilabile alla sublocazione
Contitolari del contratto di locazione breve	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.

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	Gli altri comproprietari 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, senza scomputare alcunché
Casi di riliquidazione dell'imposta sui canoni	Il locatore è tenuto a riliquidare l'imposta dovuta sul canone di locazione: - se non sceglie il regime sostitutivo della cedolare secca; - se non ha subito la ritenuta (ad esempio per i canoni incassati dagli intermediari prima del 12 settembre 2017); - se l'intermediario ha effettuato la ritenuta in assenza dei presupposti; - nel caso in cui la ritenuta subita è maggiore dell'imposta dovuta

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***