

CIRCOLARE N. 24 /E DEL 12 OTTOBRE 2017



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Regime fiscale delle locazioni brevi – Art. 4 DL 24 aprile 2017 n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017 n. 96.

INDICE

PREMESSA	3
1. Contratto di locazione breve-definizione	5
2. Contratti stipulati tramite intermediari.....	8
2.1. Intermediari coinvolti nella stipula dei contratti di locazione breve .	8
2.2. Adempimenti a carico degli intermediari.....	9
2.2.1. Trasmissione dei dati.....	11
2.2.2. Applicazione della ritenuta.....	12
2.3. Conservazione dei dati.....	16
2.4. Intermediari non residenti	17
3. Regime fiscale dei contratti di locazione breve.....	17
3.1. Base imponibile	17
3.2. Dichiarazione e versamento	18

PREMESSA

L'articolo 4 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 concernente *“Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo”* (di seguito decreto), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 ha introdotto una specifica disciplina fiscale per le locazioni brevi, fornendo la definizione di tali contratti, stabilendo il regime fiscale da applicare ai relativi canoni e prevedendo l'attribuzione di compiti di comunicazione dei dati e di sostituzione nel prelievo dell'imposta in capo a determinati intermediari.

In particolare, ai sensi del comma 1 del citato art. 4 del decreto, ai fini delle disposizioni in commento, si intendono per locazioni brevi 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.

Ai sensi del successivo comma 3, le medesime disposizioni si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1.

Il comma 2 stabilisce che, a decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data si applicano le disposizioni di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento, in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca.

La presente circolare illustra il contenuto delle disposizioni sinteticamente richiamate tenendo conto delle questioni emerse nel corso del tavolo tecnico di confronto con le associazioni di categoria e i principali operatori interessati.

I chiarimenti forniti dalla presente circolare riguardano l'applicazione dei tributi rientrati nella competenza dell'Agenzia delle entrate e pertanto non l'imposta di soggiorno.

In seguito per articolo 4 si intende l'articolo 4 del decreto legge 24 aprile 2017 n. 50, per TUIR si intende il Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per Provvedimento si intende il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 12 luglio 2017, protocollo n. 132395/2017 che ha dettato le modalità applicative dell'art. 4.

I documenti di prassi richiamati sono pubblicati nella banca dati documentazione tributaria, sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

1. CONTRATTO DI LOCAZIONE BREVE-DEFINIZIONE

Ai fini delle disposizioni in esame, 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 online, che mettono in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

I contratti indicati dalla norma, tesi a soddisfare esigenze abitative transitorie anche per finalità turistiche, sono individuati sulla base delle caratteristiche dei soggetti, dell'oggetto e della durata. 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.

In particolare, per quanto riguarda i soggetti, la norma richiede che il contratto sia stipulato da persone fisiche che pongono in essere la locazione al di fuori della attività d'impresa.

Devono ritenersi escluse dall'ambito applicativo della norma le locazioni brevi che rientrano nell'esercizio di attività d'impresa come definita, ai fini reddituali e ai fini IVA, rispettivamente dall'art. 55, comma 2 del TUIR e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo i quali le prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile, quali, per quanto qui interessa, le locazioni, costituiscono esercizio d'impresa se derivanti dall'esercizio di attività organizzata in forma d'impresa.

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.

L'applicazione della disciplina in esame è esclusa, inoltre, anche nel caso di attività commerciale non esercitata abitualmente, i cui redditi sono compresi tra i redditi occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR.

La norma delinea la figura del locatore comprendendovi anche il sub locatore e il comodatario che concede a terzi la disponibilità dell'immobile a titolo oneroso. L'ambito applicativo è determinato, pertanto, in base alla causa del contratto e non in base al diritto che ha sull'immobile colui che lo mette a disposizione. Ciò comporta che 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) (cfr. paragrafo 3).

Circa l'oggetto del contratto, la norma prevede che gli immobili posti in locazione debbano 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 (Cfr. Circ. n. 26/E/2011).

Gli immobili, inoltre, devono essere situati in Italia in quanto quelli situati all'estero producono reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. f) del TUIR; si tratta, dunque, di un reddito non rientrante tra quelli oggetto della normativa in esame, riferita solo ai redditi fondiari e ai redditi derivanti dalla sublocazione o dalla concessione in godimento dell'immobile da parte del comodatario.

Il contratto di locazione breve può avere ad oggetto, unitamente alla messa a disposizione dell'immobile abitativo, la fornitura di biancheria e la pulizia dei locali, servizi espressamente indicati dall'articolo 4; tali servizi sono ritenuti strettamente funzionali alle esigenze abitative di breve periodo e, pertanto, non idonei ad escludere i contratti che li contemplano dalla applicazione della cedolare secca e dall'assoggettamento del canone a ritenuta, nonché dall'obbligo di fornire i relativi dati all'Agenzia delle entrate.

Si ritiene che analogo regime possa riguardare anche 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 dall'articolo 4, risultano strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile, tanto che ne costituiscono un elemento caratterizzante che incide sull'ammontare del canone o del corrispettivo.

La disciplina in esame non è invece applicabile 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, 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.

Per quanto concerne infine la durata del contratto, la norma prevede che la locazione breve non abbia una durata superiore a 30 giorni. Il termine 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 (cfr. circ. n.12 del 1998).

2. CONTRATTI STIPULATI TRAMITE INTERMEDIARI

2.1. Intermediari coinvolti nella stipula dei contratti di locazione breve

La normativa 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.

Relativamente al significato da attribuire alla locuzione “attività di intermediazione immobiliare” di cui al comma 4 dell’articolo 4, la portata della norma risulta ampia posto che si riferisce anche ai soggetti che attraverso la gestione di portali on line mettono in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Destinatari degli obblighi introdotti dalla norma sono pertanto non solo coloro che esercitano la professione di mediatore disciplinata dalla legge 3 febbraio 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 marzo 2010, n. 59, al cui rispetto gli intermediari sono comunque tenuti, 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 offrono 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.

Ai fini 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.

Nel prosieguo il termine intermediari è utilizzato in senso generico con riferimento a tutti i soggetti che svolgono l’attività di intermediazione come sopra definita.

2.2. Adempimenti a carico degli intermediari

Gli intermediari sono tenuti, ai sensi dei commi da 4 a 5-ter dell'articolo 4, ad effettuare determinati adempimenti in relazione ai contratti di locazione breve stipulati a partire dal 1° giugno 2017. In particolare:

- se intervengono nella stipula dei contratti, devono comunicare i dati ad essi relativi, individuati con il Provvedimento, 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'articolo 4 richiede agli intermediari di effettuare tali adempimenti solo se intervengono nella conclusione del contratto o nel pagamento di corrispettivi relativi a contratti di locazione breve rispondenti alle caratteristiche soggettive, oggettive e temporali indicate al paragrafo 1. Gli intermediari, ad esempio, 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.

Gli adempimenti, inoltre, non devono essere posti in essere in relazione ai contratti di locazione breve stipulati prima del 1° giugno 2017. L'articolo 1326 del codice civile considera concluso il contratto nel momento in cui chi ha fatto la proposta ha conoscenza dell'accettazione dell'altra parte: non rileva, pertanto, ai fini dell'applicazione della norma, la data di pagamento del corrispettivo o la data di utilizzo dell'immobile. Se la conclusione delle trattative è avvenuta prima del 1° giugno 2017, gli intermediari non sono tenuti a comunicare i dati del contratto o ad operare la ritenuta sui pagamenti. Per i contratti di locazione breve stipulati attraverso intermediari si può ritenere che rilevi il momento in cui il conduttore riceve conferma della prenotazione.

Per tener conto delle difficoltà che gli intermediari possono incontrare per individuare i casi in cui sono tenuti a tali adempimenti, il Provvedimento ha disposto che vi sono tenuti sulla base dei dati comunicati loro dal locatore. Gli intermediari che intervengono nella conclusione del contratto sono tenuti quindi a richiedere i dati previsti dal Provvedimento 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.

Gli intermediari ai fini della corretta effettuazione degli adempimenti potranno tener conto anche di altre informazioni in loro possesso, rilevanti ai fini fiscali. Potranno, ad esempio, non effettuare gli adempimenti, ritenendo che la locazione sia riconducibile all'esercizio di una attività d'impresa, qualora il locatore abbia comunicato loro il numero di partita IVA per la compilazione della fattura relativa alla prestazione di intermediazione.

La comunicazione dei dati e la effettuazione della ritenuta sono previsti per facilitare l'assoggettamento a tassazione dei redditi prodotti dal locatore persona fisica e, pertanto, 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. Ad esempio, l'agenzia immobiliare che abbia ricevuto dal proprietario dell'immobile l'incarico di locarlo e inserisce l'offerta di locazione su una piattaforma on line, è tenuta a comunicare i dati del contratto qualora questo sia concluso per il tramite della piattaforma. La piattaforma, infatti, rende la prestazione all'agenzia, la quale se ne avvale per esercitare la propria attività di intermediazione in favore del locatore, e non direttamente al locatore. L'agenzia sarà inoltre tenuta ad effettuare la ritenuta se interviene nel pagamento del contratto. Sarà cura dell'agenzia rendere esplicito al gestore della piattaforma la veste nella quale opera, in modo che questi non effettui gli adempimenti.

2.2.1. Trasmissione dei dati

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 4, gli intermediari sono tenuti a trasmettere i dati relativi ai contratti conclusi per il loro tramite.

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.

L'intermediario è quindi 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. Diversamente, 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 che devono essere trasmessi sono stati individuati, in attuazione dell'articolo 4, comma 6, dal Provvedimento il quale all'art 3 stabilisce che devono essere comunicati: il nome, cognome e codice fiscale del locatore, la durata del contratto, l'importo del corrispettivo lordo e l'indirizzo dell'immobile.

Il Provvedimento ha, inoltre stabilito che, per i contratti relativi al medesimo immobile e stipulati dal medesimo locatore, la comunicazione può essere effettuata anche in forma aggregata.

I dati devono essere trasmessi entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del contratto, attraverso i servizi dell'Agenzia delle entrate in conformità alle specifiche tecniche che saranno pubblicate sul sito internet della stessa Agenzia. Per il 2017, la comunicazione deve riguardare i soli contratti conclusi a partire dal 1° giugno di tale anno.

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.

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di locazione breve, di cui l'intermediario dispone, è punita con la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (sanzione da 250 a 2.000 euro). La sanzione è 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. Secondo quanto sopra chiarito, non è sanzionabile la incompleta o errata comunicazione dei dati del contratto se causata dal comportamento del locatore.

2.2.2. Applicazione della ritenuta

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 4 gli intermediari che intervengono nel pagamento o incassano i canoni o i corrispettivi derivanti dai contratti di locazione breve operano all'atto del pagamento al beneficiario (locatore) una ritenuta del 21 per cento sul relativo ammontare e provvedono al versamento con le modalità di cui all'art. 17 del D. lgs. n. 241 del 1997 e alla relativa certificazione ai sensi dell'art. 4 del regolamento di cui al DPR n. 322 del 1998.

Gli intermediari tenuti ad operare la ritenuta sono individuati dalla norma in coloro che intervengono nel pagamento o nella riscossione del canone. La formulazione volutamente ampia ha inteso prevedere l'obbligo di operare la ritenuta in tutte le ipotesi in cui l'intermediario intervenga nella fase in cui è assolta l'obbligazione pecuniaria prevista dal contratto, partecipando alla operazione di pagamento del corrispettivo da parte del conduttore e/o alla riscossione da parte del locatore. In ogni caso la materiale disposizione delle risorse finanziarie impone all'intermediario di effettuare su tali somme il prelievo del 21 per cento a titolo di ritenuta da versare all'erario.

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 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 ritenuta deve essere operata anche qualora l'intermediario abbia delegato 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.

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.

Negli atti parlamentari (A.S. 2853) è specificato che la norma, riferendosi ai corrispettivi lordi, comporta l'applicazione della ritenuta anche sui rimborsi delle spese sostenute dal locatore delle quali ordinariamente non si tiene conto ai fini della determinazione del reddito fondiario.

In proposito si fa presente che secondo l'art. 1571 codice civile, il corrispettivo (canone di locazione) rappresenta la controprestazione del contratto spettante al locatore per la cessione in locazione del bene al conduttore e non possono essere a questo assimilato le spese a carico del conduttore stesso che rappresentano, in caso di rimborsi al locatore, semplici movimenti finanziari.

Ai fini dei contratti in esame tuttavia, 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 altre parole, le spese per servizi accessori si ritiene che non concorrano al corrispettivo lordo solo qualora siano sostenute direttamente dal conduttore o siano a questi riaddebitate dal locatore sulla base dei costi e dei consumi effettivamente sostenuti.

Esempio

Canone di locazione euro 1.000

Spese per pulizia non comprese nel canone euro 100

Ritenuta euro 210 (1.000 x 21%)

Esempio

Canone di locazione (comprensivo del servizio di pulizia) euro 1.100

Ritenuta euro 231 (1.100 x 21%)

Per quanto concerne la inclusione nel corrispettivo lordo della provvigione dovuta all'intermediario, occorre considerare quanto stabilito nel contratto di intermediazione e nel contratto di locazione.

In particolare, la provvigione non risulta compresa nel corrispettivo quando è addebitata direttamente dall'intermediario al conduttore;

Esempio

Provvigione dovuta dal conduttore euro 80

Canone di locazione euro 1.000

Ritenuta euro 210 (1.000 x 21%)

analogamente non è compresa nel corrispettivo quando l'intermediario l'addebita direttamente al locatore, il quale non la ribalta sul conduttore;

Esempio :

Provvigione dovuta dal locatore euro 80

Canone di locazione euro 1.000

Ritenuta euro 210 (1.000 x 21%)

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 :

Esempio :

Provvigione dovuta dal locatore euro 80

Canone euro 1.000 + 80 = 1.080

Ritenuta euro 227 (1.080 x 21%).

In definitiva, per semplificare, può affermarsi che l'intermediario opera la ritenuta sull'intero importo indicato nel contratto di locazione breve che il conduttore è tenuto a versare al locatore.

La ritenuta è versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è operata, con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

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.

Mediante la certificazione, i soggetti che operano la ritenuta assolvono anche l'obbligo di comunicazione dei dati e non sono, pertanto, tenuti all'ulteriore trasmissione dei dati di cui al precedente punto 2.2.1.

Nel caso di recesso dal contratto, la ritenuta se eventualmente già operata dall'intermediario - versata e certificata con le modalità sopra descritte - è recuperata dal locatore in sede di dichiarazione dei redditi o chiesta a rimborso mentre, invece, potrà essere restituita al locatore e recuperata dall'intermediario in compensazione se la disdetta del contratto è antecedente alla certificazione della ritenuta stessa.

Con risoluzione n. 88/E del 5 luglio 2017 è stato istituito il codice tributo 1919, da utilizzare per il versamento della ritenuta tramite modello F24 e sono stati indicati i codici 1628 e 6782 da utilizzare per recuperare eventuali eccedenze di versamento.

La mancata applicazione della ritenuta da parte dell'intermediario è punita con la sanzione amministrativa di cui all'art. 14 del D.lgs. n. 471 del 1997 ("Violazioni dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte"), fermo restando il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art.13 del D.lgs. n. 472 del 1997.

La ritenuta si applica ai canoni di locazione e ai corrispettivi derivanti da contratti stipulati a partire dal 1° giugno 2017, per espressa previsione normativa.

In linea di principio, pertanto, gli intermediari erano tenuti a versare le ritenute operate entro il giorno 16 del mese successivo.

L'Amministrazione finanziaria potrà tuttavia tener conto delle difficoltà di natura gestionale che gli operatori possono aver incontrato nella effettuazione degli adempimenti relativi alle ritenute, nonché del fatto che il Provvedimento è stato emanato il 12 luglio 2017 avendo dovuto attendere la conversione in legge del decreto legge n. 50 del 2017.

Alla luce di tali considerazioni, l'Amministrazione finanziaria potrà escludere l'applicazione delle sanzioni in relazione alla omessa effettuazione delle ritenute fino all'11 settembre, alla luce di quanto stabilito dall'art. 3, comma 2 della legge n. 212 del 2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), ai sensi del quale "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 comunque sanzionabili per le omesse o incomplete ritenute da effettuare a partire dal 12 settembre 2017 e da versare entro il 16 ottobre 2017. Resta 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, ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241 del 1997.

Resta in ogni caso fermo l'obbligo di comunicazione dei dati dei contratti stipulati a partire dal 1° giugno 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.

2.3. Conservazione dei dati

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

interventuti o dei corrispettivi incassati, per il periodo previsto dall'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

2.4. Intermediari non residenti

Gli adempimenti inerenti la comunicazione dei dati, l'effettuazione, il versamento e la certificazione delle ritenute operate sono effettuati da tutti gli intermediari compresi quelli fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato (cfr. articolo 4, comma 5-bis). Al riguardo, nel Provvedimento viene 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, individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il quale provvede anche alla richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati qualora non ne siano in possesso. L'utilizzo della locuzione "responsabile d'imposta" in luogo di "sostituto d'imposta" è finalizzato ad evitare che l'effettuazione degli adempimenti richiesti dalle nuove disposizioni, possano far ritenere sussistente una stabile organizzazione.

3. REGIME FISCALE DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE BREVE

3.1. Base imponibile

Per effetto del richiamo alle disposizioni in materia di "Cedolare secca sugli affitti", di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il reddito derivante dai contratti di locazione breve 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 sublocazioni e ai contratti stipulati dal comodatario per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo.

Per quanto riguarda la sublocazione, 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, si ritiene che, per effetto delle nuove disposizioni che prevedono l'applicazione della ritenuta in capo al comodatario, il comodante resti titolare del reddito fondiario derivante dal possesso dell'immobile oggetto di comodato mentre il comodatario/locatore, diventi titolare del reddito derivante dal contratto di concessione in godimento qualificabile come reddito diverso assimilabile alla sublocazione. Per le locazioni brevi sono, pertanto, superati, i precedenti orientamenti di prassi volti ad attribuire al comodante la titolarità del reddito fondiario, determinato tenendo conto anche dei corrispettivi derivanti dal contratto di locazione stipulato dal comodatario/locatore (cfr. Ris. n. 381/E e Ris. n. 394/E del 2008).

La qualificazione reddituale dei proventi derivanti dal contratto di locazione non muta anche qualora il contratto preveda la fornitura di servizi accessori strettamente connessi alla funzionalità dell'immobile, come chiarito al paragrafo 1.

Tutti i titolari dei redditi derivanti dai contratti di locazione breve, secondo quanto previsto dall'art. 3 del D.lgs. n. 23 del 2011, possono optare per l'applicazione del regime della cedolare secca sui corrispettivi riscossi ovvero per farli concorrere al reddito complessivo, secondo le regole previste per le rispettive categorie reddituali.

3.2. Dichiarazione e versamento

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), non mutano gli obblighi dichiarativi in capo alle parti.

Il richiamo alle norme in materia di cedolare secca sugli affitti contenuto nel comma 2 dell'articolo 4 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.

Il locatore può effettuare l'opzione per ciascuno dei contratti stipulati, salvo il caso in cui siano locate singole porzioni della medesima unità abitativa per periodi in tutto o in parte coincidenti (cfr. Circ. n. 26/E del 2011). In tal caso l'esercizio dell'opzione per il primo contratto vincola anche il regime del contratto successivo.

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 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.

Il locatore è, pertanto, 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.

Per effetto del richiamo alle disposizioni in materia di cedolare secca sugli affitti, si ritiene che trovi applicazione anche con riferimenti ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve la disposizione di cui al comma 7 dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 23 del 2011 ai sensi del quale *“Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109.”*

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)