



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF115

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

<b>OGGETTO</b>	<b>LOCAZIONI BREVI DOPO LA CONVERSIONE DEL DL 50/2017</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 4 DL 50/2017 CONV IN L. 96/2017
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>28/06/2017</b>

Sintesi: l'art. 4 del D.L. 50/2017 prevede che, a decorrere dal 1/06/2017:

- i redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati
- siano assoggettati a cedolare secca con l'aliquota del 21% in caso di opzione.

Gli intermediari intervenuti nella conclusione del contratto (anche tramite portali on line) sono tenuti:

- a comunicare telematicamente i dati del contratto entro il 30/06 dell'anno successivo, pena una sanzione da € 250 a € 2.000 (ridotta al 50% se vengono trasmessi/corretti entro 15 gg)
- ad operare la ritenuta del 21% ove incassino i relativi canoni/corrispettivi, applicata a titolo definitivo se il locatore ha esercitato l'opzione per la cedolare secca ed a titolo d'acconto in caso contrario.

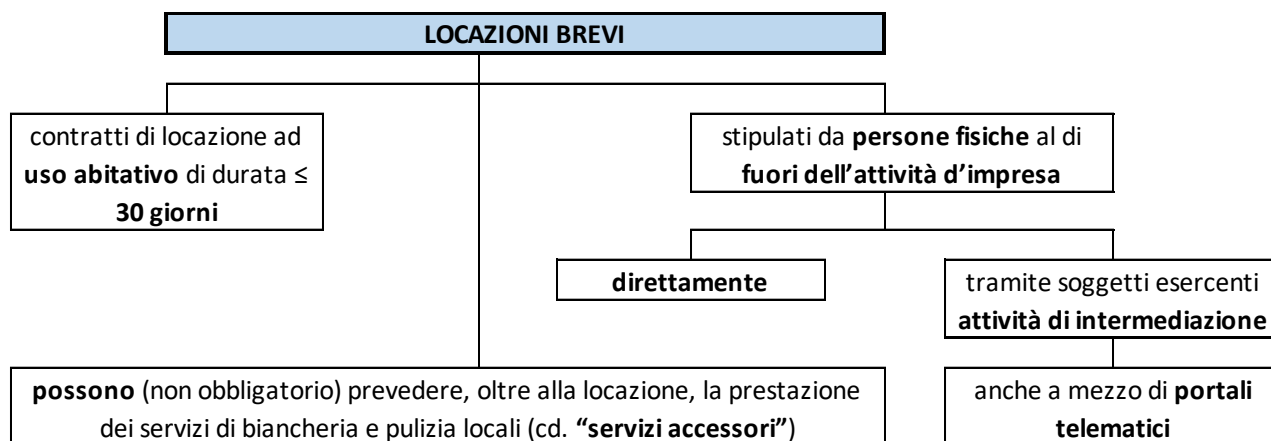
In sede di conversione in legge del decreto è stato previsto:

- la possibilità di individuare tramite DM i criteri in base ai quali l'attività di locazione si presume svolta in forma imprenditoriale
- la solidarietà per il soggetto che incassa i canoni/corrispettivi, o interviene nel loro pagamento, per l'assolvimento del contributo di soggiorno e di ulteriori oneri previsti per legge o regolamento comunale

L'art. 4 del D.L. 50/2017 prevede che:

- i redditi derivanti dai **contratti di locazione breve**
- siano assoggettati a **cedolare secca con l'aliquota del 21%** in caso di opzione

disponendo che, in caso di intervento di intermediari nella riscossione (anche online), l'applicazione di una **ritenuta a titolo di acconto** del 21%.



**Nota:** tale tipologia di locazione:

- è estranea alla L. 431/1998 che disciplina le **locazioni di immobili ad uso abitativo**
- non è soggetta a registrazione se di durata non superiore a 30 giorni

Il riferimento è, evidentemente, ai contratti di natura turistica; il caso classico riguarda le locazioni di appartamenti nei mesi estivi (con o senza i servizi accessori) e le prestazioni dei B&B (non imprenditoriali), che in genere prevedono i servizi accessori.

Sono **equiparate alle locazioni "brevi"**, con conseguente possibilità di applicare la disciplina in esame:

a)	contratti di <b>sublocazione</b>
b)	contratti a titolo oneroso conclusi dal <b>comodatario</b> aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi (sorta di "sublocazione")
a patto che il contratto:	
→ abbia ad oggetto immobili ad uso abitativo	
→ la sua durata sia pari o inferiore a 30 giorni	
Anche per tali contratti è possibile prevedere i servizi accessori:	
→ la <b>prestazione dei servizi di biancheria e pulizia locali</b>	

### AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

La disposizione normativa trova applicazione per i contratti stipulati:

- direttamente da persone fisiche (locatore) al di **fuori dell'esercizio di attività d'impresa**



**Nota:** il fatto che i contratti in questione possano prevedere quali servizi "accessori" la **prestazione dei servizi di biancheria e pulizia locali** crea dei problemi dato il possibile sconfinamento nell'attività d'impresa.

Ad esempio, la pulizia locali sarebbe da intendersi non quale servizio "giornaliero" (in caso contrario si sconfinerebbe nell'ambito di un'attività d'impresa di natura alberghiera - Cass. n. 10158/1994 e n. 707/2002), ma periodico o di fine locazione

Per risolvere a monte tale questione, nell'iter di conversione è stata prevista l'emanazione da parte del MEF:

- entro 90 giorni dal **24/06/2017** (data di pubblicazione in GU della Legge di conversione)
- di un provvedimento che definisca i criteri in base ai quali l'attività di locazione si presume svolta in forma imprenditoriale
  - ✓ in coerenza con l'articolo 2082 del c.c.
  - ✓ e con la disciplina sui redditi di impresa
- avuto anche riguardo al **numero delle unità immobiliari locate** e alla **durata delle locazioni in un anno solare**
- 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.





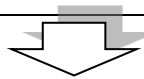
**Nota:** in merito alla seconda fattispecie, il riferimento ai portali telematici (inserito in sede di conversione) include tutti quei soggetti che erogano servizi volti a favorire l'incontro tra domanda e offerta di locazione (es.: piattaforma Airbnb, Booking, ecc.) e non ai soli intermediari immobiliari in senso stretto.

### MODALITA' APPLICATIVE

Per ciò che attiene le modalità applicative bisogna distinguere tra i contratti stipulati:

- direttamente dalla persone fisiche
- e quelli stipulati con l'intervento di intermediari.

## CONTRATTI STIPULATI DIRETTAMENTE

Per i redditi rivenienti dai contratti stipulati dal 1° giugno 2017	
 <b>Nota:</b> tenuto conto che i contratti in questione nella quasi totalità dei casi non sono stati registrati (posto l'assenza di obbligo in tal senso) per verificare la data di stipula dei contratti deve farsi riferimento a quella indicata sul contratto.	
•	<b>locazione breve</b>
•	<b>sublocazione</b>
•	a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi
a patto che il contratto: <ul style="list-style-type: none"> <li>➔ abbia ad oggetto immobili ad uso abitativo</li> <li>➔ la sua durata sia pari o inferiore a 30 giorni</li> </ul>	
con la possibilità di prevedere <ul style="list-style-type: none"> <li>➔ la <b>prestazione dei servizi di biancheria e pulizia locali</b></li> </ul>	
 	
è previsto l'assoggettamento alle disposizioni relative alla <b>cedolare secca</b> (art. 3 D.lgs. 23/2011), <b>con l'aliquota del 21%</b>	previo esercizio di apposita opzione

La norma:

- ➔ che non introduce alcuna novità per quanto riguarda le ordinarie locazioni (redditi fondiari)
- ➔ è **innovativa** per quanto riguarda l'**estensione della cedolare secca ai "redditi diversi"** ritratti:
  - dall'**attività cd. di Bed and breakfast** (cioè con servizi accessori - v. RF 208/2016)
  - dall'**attività di sublocazione**.



**Comodato:** il concetto trova applicazione anche nel caso di comodato immobiliare. A tal fine andrà chiarito se il reddito diverso andrà dichiarato dal comodante (v. RM 394/2008) o dal comodatario.

In sostanza non è chiaro se si tratti di un superamento dal punto di vista normativo dell'orientamento dell'Agenzia (quantomeno nel caso di un comodato non fittizio).

Si noti che in precedenza l'Agenzia (CM 26/2011 e CM 47/2012) aveva sostenuto che il sublocatore ed il comodatario, non essendo titolari di un "diritto reale" sul bene, erano estranei al regime di cedolare secca.

**OPZIONE:** la scelta tra il regime ordinario di imposizione e la cedolare secca:

- compete al locatore, ossia colui che consegue il reddito derivante dalla locazione;
- deve essere esercitata per ciascuna abitazione locata (e relative pertinenze, se locate congiuntamente ad essa)

L'opzione per la cedolare secca può essere espressa (Prov. n. 55394/2011):

<b>OPZIONE</b>	- <b>direttamente in dichiarazione</b> , per i contratti di durata inferiore a 30 giorni nell'anno (per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione); anche per essi è comunque possibile esercitare l'opzione in sede di registrazione volontaria del contratto (Modello RLI)
<b>VERSAMENTO</b>	L'imposta sostitutiva per il contratto di locazione cedolare secca è dovuta dal locatore e si paga con le stesse modalità e secondo le stesse scadenze previste per l'Irpef, ovvero mediante acconto e saldo complessivo.

## L'INTERVENTO DI INTERMEDIARI

Laddove vi sia **l'intervento di intermediari** nella stipula dei contratti, in capo a questi ultimi sono disposti i seguenti obblighi:

INTERVENTO NELLA CONCLUSIONE DEL CONTRATTO
OBBLIGO COMUNICATIVO
INTERMEDIARI RESIDENTI
Devono trasmettere <b>entro il 30 giugno dell'anno successivo</b> a quello a cui i dati si riferiscono, i dati relativi: <ul style="list-style-type: none"> <li>ai contratti di locazione breve conclusi per il loro tramite;</li> <li>ai contratti di sublocazione breve conclusi per il loro tramite;</li> <li>ai contratti onerosi conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi ed aventi le caratteristiche delle locazioni brevi, stipulati per il loro tramite.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>la <b>omessa, incompleta o infedele trasmissione dei dati</b> richiesti</li> <li>è punita con la <b>sanzione da € 250 ad € 2.000</b> (cioè l'ordinaria sanzione previste per le omissioni di ogni comunicazione prescritta da leggi tributarie, ex art. 11 Dlgs 471/97)</li> <li><b>ridotta al 50%</b> se l'adempimento viene effettuato <b>entro i 15 giorni successivi alla scadenza</b>.</li> </ul>

**NEW**

**Novità:** il termine del 30 giugno è stato prevista in sede di conversione della manovra in legge.

INTERVENTO NELLA RISCOSSIONE CANONI O CORRISPETTIVI
OBBLIGO SOSTITUTO D'IMPOSTA
<ul style="list-style-type: none"> <li>applicano (in qualità di sostituti d'imposta) una ritenuta del 21% all'atto dell'accredito, provvedendo a tutti i relativi adempimenti (versamento della ritenuta; certificazione col mod. CU; ecc.)</li> <li>nel caso si tratti di intermediari non residenti vi provvedono tramite la stabile organizzazione o, in mancanza, attraverso il rappresentante fiscale appositamente nominato</li> <li>visto che l'applicazione della ritenuta è prevista "all'atto</li> <li>del pagamento al beneficiario" <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ l'intermediario deve operare la ritenuta solo nel momento in cui paga il canone al locatore</li> <li>✓ ove il conduttore paghi direttamente al locatore, non si configura l'obbligo di ritenuta.</li> </ul> </li> </ul>



### Intermediario non residente privo di stabile organizzazione in Italia:

**a) ai fini IVA:** è **obbligato ad applicare l'Iva 22%** all'addebito della mediazione (posto che si tratta di un servizio ex art. 7-ter nell'ambito B2C e che il concedente non è soggetto passivo Iva); dovrà quindi identificarsi ai fini Iva in Italia tramite

- rappresentante fiscale ai fini Iva (solidalmente responsabile per il mancato versamento dell'Iva)
- identificazione diretta (nel caso in cui si tratti di soggetto residente nella UE)

Non è chiaro se il servizio rientri tra quelli elettronici cui si applica il regime MOSS

**b) ai fini dei redditi:** in sede di conversione è stato disposto che l'assolvimento degli obblighi riferiti alla ritenuta va effettuata tramite la nomina di un **rappresentante fiscale (ai fini dei redditi)** tra i soggetti di cui all'art. 23 Dpr 600/73 (sostituti d'imposta).

Il rappresentante fiscale ai fini Iva e ai fini degli adempimenti per le imposte dirette potranno coincidere nel medesimo soggetto.

## DIFFERENZA CON LA CEDOLARE SECCA "ORDINARIA"

Nel caso in cui il locatore:

- abbia esercitato l'opzione per la cedolare secca: si tratta di un prelievo definitivo (il reddito non andrà indicato in dichiarazione dei redditi)
- in caso contrario: la ritenuta si considera operata a titolo di acconto (andrà scomputata nella dichiarazione dei redditi).

### Esempio1

#### AGENZIA IMMOBILIARE

Il sig. Rossi possiede una casa al mare che concede locazione per brevi periodi. Affida la gestione della locazione (procacciamento dei clienti e incasso del corrispettivi) all'**Agenzia immobiliare Alfa Srl**.

A Luglio 2017 l'agenzia comunica di aver concesso in locazione l'unità ad una famiglia, incassando il corrispettivo di 2.000 €; la Srl procederà:

- a trattenere la ritenuta di € 420 (il 21%), che verserà il mese successivo
- a consegnare il mod. CU entro il 31/03/2018 al sig. Rossi
- a trasmettere telematicamente i dati del contratto all'Agenzia delle Entrate
- ad emettere fattura per la mediazione.

Il sig. Rossi:

- ove abbia optato per la cedolare secca: non indicherà il reddito nel mod. Redditi 2018
- in caso contrario: indicherà il reddito nel mod. Redditi 2018 (quadro RB), scomputando la ritenuta di 420 €.

### Esempio2

#### PORTALE ONLINE

Si ponga ora che il sig. Rossi gestisca un'attività di Bed and breakfast, in quanto concede le stanze ai turisti, offrendo servizio di prima colazione e di pulizia della camera.

Si avvale di un noto **portale on-line** per il procacciamento dei propri clienti.

In tal caso nulla cambia:

- sia per quanto riguarda gli adempimenti del gestore del portale (che dovrà dotarsi di un rappresentante in Italia, laddove ne sia sprovvisto, per l'effettuazione sia della ritenuta che dell'Iva sull'addebito)
- sia per gli adempimenti del sig. Rossi (se non per il fatto che il reddito andrà dichiarato a quadro RL, quale attività commerciale svolta in via non abituale).

Redditi derivanti da attività occasionale o da obblighi di fare, non fare e permettere

RL14	Corrispettivi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente		,00	,00
RL15	Compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente	2.000	,00	500
RL16	Compensi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere		,00	,00
RL17	Redditi determinati ai sensi dell'art. 71, comma 2-bis del Tuir		,00	,00
RL18	Totale (sommare gli importi da rigo RL5 a RL17)			,00
RL19	Reddito netto (col. 1 rigo RL18 - col. 2 rigo RL18; sommare l'importo di rigo RL19 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5)			,00
RL20	Ritenute d'acconto (sommare tale importo alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)		,00	

Spese sostenute per le colazioni e le pulizie



**ATTENZIONE – SERVIZI ACCESSORI:** nel caso di prestazioni proprie dei B&B (prima colazione, pulizie, ecc.):

- l'opzione per la **cedolare secca non permette la deduzione dei costi** e, pertanto, non è, in generale, conveniente (non rilevando se sia stata operata la ritenuta su tutti gli incassi, o se alcuni di essi vadano indicati in dichiarazione in quanto il locatore ha proceduto direttamente all'incasso)
- la tassazione di un **reddito da attività commerciale non abituale** (in assenza, di opzione per la cedolare secca) implica la **deducibilità dei costi "direttamente afferenti"** le spese per l'ospitalità (v. RF 208/2016).

## IMPOSTA DI SOGGIORNO E ADEMPIMENTI COMUNALI

Nell'ambito della legge di conversione del DL 50/2017, è stata inserita una previsione che aggrava la responsabilità degli intermediari che intervengono nella conclusione del contratto.


In particolare viene previsto che i soggetti:

- che intervengono nell'incasso dei canoni di locazione/sublocazione breve o dei corrispettivi dei contratti conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi
  - o che intervengono nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi
- sono **responsabili solidalmente**:


a) del pagamento:

- dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del DLgs. 23/2011
- o del contributo di soggiorno

b) dell'assolvimento di ulteriori **adempimenti** previsti "dalla **legge** e dal **regolamento comunale**".

 **Obblighi di legge:** tra i principali obblighi vi è la comunicazione agli uffici di Pubblica Sicurezza; come noto: l'art. 12 DL 59/1978 (che dispone l'obbligo) è stato modificato dall'art. 3 D.Lgs. 23/2011, che ha fatto confluire tale obbligo nell'atto di registrazione del contratto riferito all'immobile  
l'art. 2 DL 79/2012 ha poi previsto che la comunicazione rimane dovuta (Circ. Min. Interno del 20/07/2012):


- per i contratti non obbligatoriamente assoggettati a registrazione (ex art. 12 DL 12/1978)
- per le locazioni a cittadini extraUE o apolidi (art. 7 Testo Unico sull'Immigrazione).

 **Obblighi previsti dal Comune:** è di tutta evidenza la difficoltà nell'espletamento di tali adempimenti da parte dell'intermediario on-line, posto che dovranno monitorare tutti i regolamenti comunali nelle varie località dove il locatore si trova ad operare, al fine di evitare di essere chiamati responsabili per l'eventuale omessa applicazione dell'imposta di soggiorno, sia per evitare eventuali sanzioni amministrative in caso di mancata osservanza degli obblighi previsti dai regolamenti comunali.  
Ciò non potrà che avvenire tramite conferimento di un incarico ad un esperto (agenzia immobiliare, commercialista, ecc.) del luogo.

## PROVVEDIMENTO ATTUATIVO E DECORRENZA

E' prevista l'emanazione di un **Provvedimento attuativo entro il 24/07/2017** (90 giorni dal 24.04.2017) per regolamentare i seguenti aspetti:

- ✓ **obbligo di ritenuta** per gli intermediari residenti e non residenti;
- ✓ **obbligo di comunicazione dei dati** da parte degli intermediari che intervengono nella conclusione del contratto.

 **DUBBIO:** si è posta la questione circa la possibilità che l'applicazione della norma sia subordinata alla emanazione di tale provvedimento.

La risposta si ritiene essere:

- negativa per i contratti stipulati senza l'intervento di intermediari, visto che:
  - la norma prevede espressamente l'applicazione a partire dal 01.16.2017
  - non è previsto alcun Provvedimento attuativo
  - trovano applicazione le disposizioni attuative emanate per la cedolare secca.
- discorso diverso nel caso in cui vi sia l'intervento di intermediari, caso in cui:
  - non è prevista una specifica decorrenza
  - è necessario l'emanazione del provvedimento attuativo per l'applicazione della disposizioni trattandosi di novità.