Circolare informativa per la clientela
n. 22/2017 del 15 giugno 2017

MANOVRA CORRETTIVA 2017:

NOVITÀ SULLE LOCAZIONI BREVI

1. Manovra correttiva 2017 – Locazioni brevi

2. Definizione di «locazioni brevi»

3. Cedolare secca: cenni

4. Cedolare secca per contratti di locazione breve

5. Contratti di sublocazione e contratti conclusi dal comodatario

6. Presenza di intermediari

7. Soggetti non residenti

A partire **dall'1.6.2017** ai redditi derivanti dai contratti di **locazione breve** si applicano le disposizioni relative alla **cedolare secca**, con applicazione dell'**aliquota** al **21%** in caso di opzione se stipulati da **persone fisiche** al di **fuori** dell'**esercizio d'impresa**, direttamente o in presenza di intermediazione immobiliare, anche on line.

È 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%** 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**.

1. Manovra correttiva 2017 – Locazioni brevi

La Manovra Correttiva 2017, contenuta nel D.L. 24.4.2017, n. 50, recante il titolo «*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*», pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 95 del 24.4.2017, tra le molte novità di carattere **fiscale** prevede una specie di «**riforma**» delle cd. **locazioni brevi**.

L'art. 4, D.L. 50/2017 consente in particolare di optare per l'applicazione della **cedolare secca** con aliquota al **21%** sui 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; la novità ha decorrenza per i contratti stipulati a far data **dall'1.6.2017**.

2. Definizione di «locazioni brevi»

Il Legislatore, con l'art. 4, D.L. 50/2017, definisce la nozione di «**locazioni brevi**». La norma individua con tale termine i contratti di locazione di immobili ad **uso abitativo** di durata **non superiore** a **30 giorni**, **inclusi** quelli 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**.

Come di evince dal Dossier–Servizi studi della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica che accompagna il decreto-legge in discussione nelle aule parlamentari, la nuova disciplina si applica sia

- nel caso che i contratti vengano **stipulati direttamente** tra **proprietari** e **locatari**, sia
- nel caso che **intervengano soggetti** che esercitano attività di **intermediazione immobiliare**, anche attraverso la **gestione** di **portali online**, mettendo in **contatto** persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

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**.

3. Cedolare secca: cenni

L'Agenzia delle Entrate sul proprio sito istituzionale fornisce una dettagliata analisi dell'istituto della **cedolare secca**; di seguito di evidenziano alcuni dei punti salienti contenuti nella scheda predisposta dai tecnici delle Entrate relativa a tale istituto.

La cedolare secca è stata introdotta dal Legislatore con il D.Lgs. 14.3.2011, n. 23 e configura un **regime agevolativo** usufruibile dalle **sole persone fisiche** che concedono in **locazione** per finalità **abitative**, **al di fuori** dell'attività d'**impresa** o **professionale**, **unità abitative a conduttori** che, a loro volta, **non agiscono** nell'esercizio di attività d'**impresa** o **professionale**.

Si tratta di un regime **facoltativo**, che si sostanzia nel pagamento di un'**imposta sostitutiva** dell'**Irpef** e delle **addizionali** (per la parte derivante dal reddito dell'immobile); l'importante semplificazione introdotta dal Legislatore comporta, inoltre, per i soggetti che aderiscono alla cedolare secca che non devono essere più pagate l'**imposta** di **registro** e l'**imposta** di **bollo** ordinariamente dovute per registrazioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione.

La cedolare secca **non sostituisce** l'imposta di **registro** per la **cessione** del contratto di locazione.

Opzione per la cedolare secca

Il contribuente che decide di applicare l'istituto della cedolare secca **rinuncia** alla facoltà di chiedere, per tutta la durata dell'opzione, l'**aggiornamento** del **canone di locazione**, anche se ciò sia previsto nel contratto, **inclusa** la **variazione** accertata dall'**Istat** dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati dell'anno precedente.

È possibile optare per la cedolare secca sia alla **registrazione** del contratto sia (per gli affitti pluriennali) negli **anni successivi**. Quando l'opzione non viene esercitata all'inizio, la registrazione segue le regole ordinarie; in questo caso, le imposte di registro e di bollo sono dovute e **non** sono **più rimborsabili**.

Soggetti che possono optare per la cedolare secca

Come si evince dalla scheda dell'Agenzia delle Entrate che richiama la normativa vigente in merito, può optare per il regime della cedolare secca la **persona fisica titolare** del **diritto** di **proprietà** o del **diritto reale** di **godimento** (es., usufrutto), che **non affitta** l'**immobile** nell'esercizio di attività di **impresa** o di **arti** e **professioni**.

L'opzione può essere esercitata per unità immobiliari appartenenti alle **categorie catastali** da **A1** ad **A11** (esclusa l'A10 - uffici o studi privati) affittate a uso **abitativo** e per le relative **pertinenze**, locate assieme all'abitazione, oppure con contratto separato e successivo rispetto a quello relativo all'immobile abitativo, fermo restando che il **rapporto di locazione** sussista tra le **stesse parti** contrattuali e nel contratto di locazione della pertinenza:

- sia riportato un **riferimento** al quello di **locazione** dell'**immobile abitativo**, e
- sia evidenziata l'esistenza del **vincolo pertinenziale** con l'unità abitativa già locata.

Nell'ipotesi di **contitolarità** dell'immobile, l'opzione deve essere esercitata in modo **distinto** da ogni locatore.

I locatori contitolari che non esercitano l'opzione sono tenuti al versamento dell'imposta di **registro** calcolata sulla parte del canone di locazione loro imputabile in base alle quote di possesso. Deve essere **comunque versata** l'**imposta** di **bollo** sul **contratto** di locazione.

L'imposta di registro deve essere versata per l'**intero importo** stabilito nei casi in cui la norma fissa l'**ammontare minimo** dell'**imposta dovuta**.

Come anticipato, l'istituto della cedolare non può essere applicato ai contratti di locazione conclusi con conduttori che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo; tale impedimento vale anche nelle ipotesi in cui vi sia un **successivo utilizzo** dell'**immobile** per finalità **abitative** di **collaboratori** e **dipendenti**.

Opzione per le unità locate nei confronti delle cooperative edilizie

L'opzione può essere esercitata anche per le unità immobiliari abitative locate nei confronti di **cooperative edilizie** per la locazione o **enti senza scopo** di **lucro**, purché **sublocate** a **studenti universitari** e messe a disposizione dei **Comuni** con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione (D.L. 47/2014).

L'opzione comporta l'applicazione delle regole della **cedolare secca** per l'**intero periodo** di **durata** del **contratto** (o della **proroga**) o, nei casi in cui l'opzione sia esercitata nelle annualità successive alla prima, per il **residuo periodo** di **durata** del contratto.

Il locatore ha comunque la facoltà di **revocare** l'**opzione** in ciascuna annualità contrattuale successiva a quella in cui è stata esercitata, così come è sempre possibile esercitare nuovamente l'opzione, nelle annualità successive alla revoca, rientrando nel regime della cedolare secca.

La **revoca** deve essere effettuata **entro 30 giorni** dalla **scadenza** dell'annualità precedente e comporta il versamento dell'imposta di **registro**, eventualmente dovuta.

Imposta sostitutiva

La scelta della cedolare secca comporta l'applicazione di un'**imposta sostitutiva** che si calcola applicando un'**aliquota** del **21%** sul **canone** di locazione **annuo** pattuito dalle parti.

È prevista un'**aliquota ridotta** per i contratti di locazione a canone concordato relativi ad abitazioni ubicate:

- nei Comuni con **carenza** di **disponibilità abitative** (art. 1, lett. a) e b), D.L. 551/1988). Si tratta, in pratica, dei Comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia e dei Comuni confinanti con gli stessi nonché gli altri Comuni capoluogo di Provincia;
- nei Comuni ad **alta tensione abitativa** (individuati dal Cipe).

Dal 2013 l'aliquota per questi contratti è pari al **15%** (D.L. 102/2013), **ridotta** al **10%** per il **quadriennio 2014-2017**. Il D.L. 47/2014 ha previsto che la stessa aliquota sia applicabile anche ai contratti di locazione stipulati nei Comuni per i quali è stato **deliberato**, nei 5 anni precedenti la data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (28.5.2014), lo **stato di emergenza** a seguito del verificarsi di **eventi calamitosi**.

Benefici della scelta della cedolare secca

La scelta da parte del contribuente dell'istituto delle cedolare secca comporta, come si evince anche dalla citata scheda dell'Agenzia delle Entrate pubblicata suo proprio sito istituzionale, che:

- il reddito assoggettato a cedolare sia **escluso** dal **reddito complessivo**;
- sul reddito assoggettato a cedolare e sulla cedolare stessa **non possano** essere **fatti valere** rispettivamente **oneri deducibili** e **detrazioni**;
- il reddito assoggettato a cedolare debba essere **compreso** nel **reddito** ai fini del riconoscimento della **spettanza** o della **determinazione** di **deduzioni**, **detrazioni** o **benefici** di qualsiasi titolo collegati al possesso di requisiti reddituali (determinazione dell'Isee, determinazione del reddito per essere considerato a carico).

Registrazione del contratto

Quando si sceglie la cedolare fin **dall'inizio**, il contratto di locazione può essere **registrato entro 30 giorni** dalla **stipula** o, se anteriore, dalla data di **decorrenza** del contratto con il Mod. Rli:

- utilizzando i **servizi telematici** dell'Agenzia;
- richiedendo la registrazione in **ufficio**;
- incaricando un **intermediario abilitato** (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc).

I nuovi contratti di locazione devono contenere una **clausola** con la quale il conduttore dichiara di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato, sull'attestazione della prestazione energetica dell'edificio (**Ape**). La copia dell'Ape deve essere, inoltre, allegata al contratto, fatta eccezione per i casi di locazione di singole unità immobiliari (D.L. 145/2013).

4. Cedolare secca per contratti di locazione breve

L'art. 4, co. 2, D.L. 50/2017, prevede che per i contratti di **locazione brevi stipulati** a decorrere **dall'1.6.2017** si applicano le disposizioni relative alla cedolare secca di cui all'art. 3, D.Lgs. 23/2011, **confermando** l'applicazione dell'**aliquota** del **21%** in caso di opzione.

5. Contratti di sublocazione e contratti conclusi dal comodatario

Il successivo co. 3 dell'art. 4, D.L. 50/2017, chiarisce che le nuove 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 **a favore** di **terzi**, stipulati alle condizioni indicate nei paragrafi precedenti.

La norma è sicuramente di carattere **innovativo** per i soli contratti di **sublocazione** rispetto alla previgente normativa; infatti i redditi derivanti da tali tipologie di contratti sono rientrati, finora, nei redditi diversi di cui all'art. 67, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, e pertanto **esclusi** dalla possibilità di applicazione del regime della **cedolare secca**, che rappresenta un'imposta sostitutiva prevista per i soli redditi **fondiari**.

Nel testo approvato alla Camera dei Deputati è stato aggiunto il co. 3-bis, che affida a 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 e di quelle fiscali che rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi, anche avuto riguardo al **numero** degli **immobili locati** e della **durata** delle **locazioni** nell'**anno solare**.

6. Presenza di intermediari

Il co. 4 dell'art. 4, D.L. 50/2017, come indicato dal Dossier–Servizi studi della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica, che fornisce le prime indicazioni in merito al decreto-legge, prevede, al fine di **contrastare fenomeni evasivi**, che i soggetti che svolgono **attività** di **intermediazione immobiliare** anche online, mettendo in contatto le parti della locazione, debbano **trasmettere** i **dati** relativi ai contratti conclusi **tramite** il **loro operato entro** il **30 giugno** dell'**anno successivo** a quello a cui si riferiscono i predetti dati.

Va ricordato che l'art. 4, D.P.R. 22.7.1998, n. 322, dispone che i **soggetti obbligati** ad **operare ritenute** alla **fonte** che corrispondono **compensi**, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte, nonché gli **intermediari** e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla **comunicazione** di **dati** ai sensi di specifiche disposizioni normative, **presentano annualmente** una **dichiarazione unica**, anche ai fini Inps e Inail relativa a **tutti** i **percipienti**, redatta in conformità a **modelli approvati**.

La dichiarazione indica i **dati** e gli **elementi** necessari per l'individuazione del **sostituto d'imposta**, dell'**intermediario** e degli **altri soggetti**, per la determinazione dell'**ammontare** dei **compensi** e dei **proventi**, sotto qualsiasi forma corrisposti, delle **ritenute**, dei **contributi** e dei **premi**, nonché per l'**effettuazione** dei **controlli** e gli altri **elementi** richiesti nel modello di dichiarazione.

Sanzioni

L'**omessa** o **incompleta trasmissione** dei **dati** prevede una sanzione che va da 250 a 2.000 euro, che si **riduce** della **metà** se si provvede alla **comunicazione entro** i **15 giorni successivi** alla **scadenza** o se, nello stesso termine, è effettuata la **corretta trasmissione** dei **dati** precedentemente forniti in modo incompleto o erroneo.

Compiti degli intermediari

I soggetti **residenti** nel territorio dello Stato che esercitano **attività** di **intermediazione immobiliare**, nonché quelli che **gestiscono portali on-line**, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora **incassino** i **canoni** o i **corrispettivi** relativi ai

contratti suindicati, ovvero qualora **inter-vengano** nel **pagamento** dei predetti canoni o corrispettivi, operando in qualità di **sostituti d'imposta**:

- effettuano una **ritenuta** del **21%** sull'ammontare dei **corrispettivi incassati** all'atto dell'accredito;
- provvedono al relativo **versamento entro** il **giorno 16** del **mese successivo** all'**incasso**, mediante modello unico di versamento (F24) secondo quanto previsto dall'art. 17, del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241;
- **inviano** la **certificazione** ai sensi dell'art. 4, del citato D.P.R. 322/1998.

La norma specifica che nel caso di **mancato esercizio** dell'**opzione** per la cedolare secca la **ritenuta** così operata sarà considerata dal beneficiario (locatore) a titolo di **acconto**; qualora invece si **opti** per l'**imposta sostitutiva** la ritenuta opererà a titolo di **imposta**.

È previsto che la **disciplina attuativa** della nuova normativa, insieme a quella relativa alla **trasmissione** e alla **conservazione** dei **dati** da parte degli **intermediari**, saranno adottate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore del decreto in questione.

Su questo aspetto si evidenzia come sia stato precisato in sede di audizione presso le Commissioni Bilancio che, nonostante il fatto che le norme di attuazione pratica siano demandate a un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore del decreto-legge (comprese quelle di effettuazione delle ritenute a carico degli intermediari di cui si dettaglierà oltre), la norma **già contiene sufficienti indicazioni** per la sua **applicazione**, con la conseguenza che **non dovrebbe rendersi necessaria alcuna sospensione**, **né** «*si ritiene che la **tardiva emanazione** del provvedimento possa generare uno **slittamento**, anche nel caso in cui dovessero essere apportate alcune modifiche*».

7. Soggetti non residenti

Nel testo approvato alla Camera dei Deputati è stato inserito il co. 5-bis, con il quale si prevede che gli **intermediari non residenti** in possesso di una **stabile organizzazione** in Italia adempiono all'obbligo di **ritenuta d'acconto** tramite la **stabile organizzazione**.

I soggetti **non residenti privi** di **stabile organizzazione** in Italia, ai fini dell'adempimento del suddetto obbligo, in qualità di responsabili d'imposta, possono **nominare** un **rappresentante fiscale** tra i soggetti che operano la ritenuta sui redditi di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 23, D.P.R. 29.9.1973, n. 600.