Indice - Locazioni brevi

Prefazione	pag. 6
- Regime fiscale delle locazioni brevi (📎)	pag. 7
- Comunicazione alla questura per affitti brevi	pag. 26
- Identificazione degli alloggiati negli affitti brevi	pag. 28
- Locazioni brevi in dichiarazione dei redditi	pag. 30
- Locazioni brevi e attività di impresa	pag. 37
- Locazioni brevi imprenditoriali: dubbi applicativi	pag. 45
- Locazioni turistiche imprenditoriali: confini fiscali	pag. 47
- Affitti brevi e obblighi di sicurezza	pag. 49
- Figura professionale del property manager	pag. 51
- Domande e risposte	pag. 53

Prefazione

Il decreto legge n. 50/2017 ha introdotto una specifica disciplina fiscale per i contratti di locazione di immobili a uso abitativo, stipulati a partire dal 1.06.2017, che hanno una durata non superiore a 30 giorni: le cosiddette "locazioni brevi".

Si tratta di quei contratti conclusi da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, per i quali non vi è l'obbligo di registrazione se non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata. È, pertanto, possibile applicare le disposizioni in materia di "cedolare secca sugli affitti", già utilizzabili per i redditi fondiari derivanti dalla locazione, anche ai redditi derivanti dai contratti di sublocazione, di concessione in godimento oneroso dell'immobile da parte del comodatario, di locazione breve che comprende servizi accessori (per esempio, la pulizia, la fornitura di biancheria).

La disciplina si applica, sia quando i contratti sono conclusi direttamente tra il proprietario (o il sublocatore o il comodatario) e i locatari, sia quando per la loro stipula o per il pagamento dei canoni o dei corrispettivi intervengono soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare o che gestiscono portali telematici. In tali situazioni, la legge ha individuato precisi adempimenti nei confronti di questi soggetti.

La legge di bilancio 2024 (legge n. 213/2023) ha successivamente modificato il decreto legge n. 50/2017, introducendo alcune novità che riguardano l'aliquota dell'imposta sostitutiva (dovuta da chi sceglie il regime della cedolare secca per la tassazione dei redditi derivanti dai contratti di locazione breve) e gli adempimenti a carico degli intermediari non residenti.

È importante ricordare, infine, che dal 2026 l'applicabilità della cedolare secca alle locazioni brevi è prevista solo se nell'anno si destinano a questa finalità al massimo 2 appartamenti. Oltre questa soglia, l'attività, da chiunque esercitata, si considera svolta in forma imprenditoriale.

Si esamina la normativa e le relative interpretazioni sin qui emanate, cercando di offrire, per quanto possibile, alcune letture orientative anche per i casi che non hanno ancora ricevuto chiarimenti ufficiali.

REGIME FISCALE DELLE LOCAZIONI BREVI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- AMBITO APPLICATIVO
- CONTRATTI STIPULATI TRAMITE INTERMEDIARI
- RITENUTA ALLA FONTE
- OPZIONE PER LA CEDOLARE SECCA
- CODICE IDENTIFICATIVO NAZIONALE
- DISPOSITIVI E REQUISITI DI SICUREZZA
- ESPOSIZIONE DEL CIN

__Art. 4 D. L. 24.04.2017, n. 50, conv. L. 21.06.2017, n. 96__ - Art. 1, c. 17 L. 30.12.2025, n. 199 - Art. 13-ter D.L. 18.10.2023, n. 145, conv. L. 15.12.2023, n. 191 - Art. 1, c. 63 L. 30.12.2023, n. 213 - Art. 1, cc. 595-597 L. 30.12.2020, n. 178 Ris. Ag. Entrate 5.07.2017, n. 88/E - Provv. Ag. Entrate 12.07.2017, n. 132395 - Circ. Ag. Entrate 12.10.2017, n. 24/E - Circ. Ag. Entrate 10.05.2024, n. 10/E

Per locazioni brevi si intendono i contratti di **locazione di immobili a 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, anche attraverso la gestione di portali online. A tali contratti è possibile applicare la cedolare secca.
La L. 178/2020 ha previsto che il regime fiscale delle locazioni brevi, con effetto dal periodo d'imposta relativo **all'anno 2021**, è riconosciuto solo in caso di **destinazione alla locazione breve di non più di 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta**. **La legge di Bilancio 2026 ha ridotto il numero di appartamenti a 2, a decorrere dal 2026**.
L'art. 1, c. 63 L. 213/2023 ha innalzato l'aliquota dell'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca, ora pari al 26%, riconoscendo l'aliquota ridotta del 21% relativamente ai redditi riferiti ai contratti di locazione breve stipulati per una sola unità immobiliare.

SCHEMA DI SINTESI

REGISTRAZIONE CONTRATTI DI LOCAZIONE BREVE

⇨ Definizione ⇨
- Per locazioni brevi si intendono i contratti di locazione, comprese le sublocazioni e le concessioni in godimento a terzi a titolo oneroso da parte del comodatario:
  - .. di **immobili a 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 tra 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 (Airbnb, Booking, ecc.).

⇨ Natura imprenditoriale ⇨
- Il regime fiscale delle locazioni brevi è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di **non più di 2 appartamenti** per ciascun periodo d'imposta dal 2026.
- Ne consegue che, in caso di destinazione alla locazione breve di 3 o più appartamenti, l'attività di locazione si presume svolta in forma imprenditoriale ai sensi dell'art. 2082 c.c., condizione che preclude l'applicazione del regime fiscale delle locazioni brevi.

REGISTRAZIONE DEL CONTRATTO

⇨ Sono **esclusi** dall'obbligo di registrazione i **contratti di locazione di durata inferiore a 30 giorni** nel corso dell'anno (esempio: contratti turistici) che, in generale, sono stipulati con scrittura privata non autenticata.

⇨ Se nel corso dell'anno sono stipulati più contratti **con lo stesso contraente**, il limite di 30 giorni deve essere verificato con riferimento alla durata complessiva delle locazioni avvenute nell'anno.

SCHEMA DI SINTESI (segue)

REGIME FISCALE DEL REDDITO DA LOCAZIONE

Irpef

- I redditi da locazione breve sono, in via ordinaria, **assoggettati a Irpef**.
- L'individuazione dei modelli impositivi applicabili richiede un'analisi dell'attività concretamente svolta per l'inquadramento in una delle categorie reddituali di cui all'art. 6 Tuir.
- Se la locazione è effettuata senza la fornitura di servizi accessori, senza organizzazione e professionalità, i canoni di affitto costituiscono **reddito da fabbricati** (art. 37 Tuir).
- • Nel caso in cui siano forniti anche servizi accessori (somministrazione della prima colazione, alimenti, bevande, trasferimenti, visite guidate, mezzi di trasporto, ecc.), ovvero la locazione sia condotta con organizzazione e professionalità, si configura un'attività commerciale che, a seconda che sia o meno svolta in via abituale, qualifica i proventi in: **.. redditi diversi** [art. 67, c. 1, lett. i) Tuir]; *ovvero* **.. redditi d'impresa** [art. 55 Tuir].

Cedolare secca

- **In alternativa** all'Irpef ordinaria, per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve **è possibile optare** per l'applicazione delle disposizioni relative alla cedolare secca (art. 3 D. Lgs. 23/2011).
- Le disposizioni sulla cedolare secca 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 medesime condizioni previste.

AMBITO APPLICATIVO

DEFINIZIONI PRELIMINARI

Provv. Ag. Entrate 12.07.2017, n. 132395

- **Contratti di locazione breve**
  - Per contratti di locazione breve si intendono i contratti stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, di **durata non superiore a 30 giorni**, anche se prevedono la **prestazione di servizi accessori** di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo.

    Comprese le sublocazioni e le concessioni in godimento a terzi a titolo oneroso da parte del comodatario.
- **Locatore**
- **Beneficiario del pagamento**
  - Per locatore, o beneficiario del pagamento, si intende la **persona fisica** che, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, mette a disposizione l'immobile ad uso abitativo sulla base dei contratti di locazione breve, percependo i relativi canoni o corrispettivi.
- **Corrispettivo lordo**
  - Per corrispettivo lordo derivante dal contratto di locazione si intende l'ammontare dovuto dal conduttore sulla base dei contratti di locazione breve.

Cedolare secca	Per cedolare secca si intende l'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 (di cui all'art. 3 del D. Lgs. 14.03.2011, n. 23).

APPARTAMENTI DESTINATI ALLA LOCAZIONE

Art. 1, c. 595 L. 178/2020

- Il regime fiscale delle locazioni brevi è riconosciuto, a partire dall'anno di imposta 2026, solo in caso di destinazione alla locazione breve di **non più di 2 appartamenti per ciascun periodo d'imposta**.
- Negli altri casi, ai fini della tutela dei consumatori e della concorrenza, l'attività di locazione, da chiunque esercitata, **si presume svolta in forma imprenditoriale**. In tal caso l'immobile non genera più reddito fondiario, o redditi diversi in caso di sublocazione o concessione a titolo oneroso da parte del comodatario, ma rientra nel reddito d'impresa, con esclusione dell'applicazione della cedolare secca e conseguente obbligo di apertura della partita Iva.

Le disposizioni si applicano anche per i contratti stipulati **tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare**, ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di appartamenti da concedere in locazione.

CONTRATTI STIPULATI TRA PERSONE FISICHE (PRIVATI)

Circ. Ag. Entrate 12.10.2017, n. 24/E

- 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, c. 2 Tuir e dall'art. 4 D.P.R. 633/1972, secondo i quali le prestazioni di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c., quali, 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, c. 1, lett. i) Tuir.

LOCATORE, SUBLOCATORE E COMODATARIO

Circ. Ag. Entrate 12.10.2017, n. 24/E

- 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 riguarda sia i 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 i contratti produttivi di **reddito diverso** (nel caso in cui il locatore sia titolare di un diritto personale di godimento sull'immobile, ad esempio in caso di locazione o di comodato).

OGGETTO DEL CONTRATTO

Circ. Ag. Entrate 12.10.2017, n. 24/E

- 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 (Circ. 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, c. 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.

SERVIZI ACCESSORI

Circ. Ag. Entrate 12.10.2017, n. 24/E

- **Biancheria e pulizia locali**
  - 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 previsti; 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.

  È possibile ritenere 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 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 esclusi**
  - 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).

DURATA DEL CONTRATTO

Circ. Ag. Entrate 12.10.2017, n. 24/E

- **Fino a 30 giorni**
  - 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.**

Oltre 30 giorni	Se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti è complessivamente superiore a 30 giorni devono essere posti in essere gli adempimenti connessi alla registrazione del contratto.

BANCA DATI

- Ai fini della tutela dei consumatori, presso il Ministero per i Beni e le Attività Culturali e per il Turismo è istituita una **banca di dati delle strutture ricettive**, nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi, identificati mediante un **codice da utilizzare in ogni comunicazione** inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza.

CODICE IDENTIFICATIVO NAZIONALE (CIN)

- Al fine di assicurare la tutela della concorrenza e della trasparenza del mercato, il coordinamento informativo, statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale e la sicurezza del territorio e per contrastare forme irregolari di ospitalità, il Ministero del Turismo assegna, tramite apposita procedura automatizzata, un codice identificativo nazionale (CIN) alle unità immobiliari ad uso abitativo destinate a contratti di **locazione per finalità turistiche**, alle unità immobiliari ad uso abitativo destinate alle **locazioni brevi** (art. 4 D.L. 50/2017) e alle **strutture turistico-ricettive alberghiere ed extralberghiere** definite ai sensi delle vigenti normative regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano e detiene e gestisce la relativa banca dati.

CONTRATTI STIPULATI TRAMITE INTERMEDIARI

SOGGETTI TENUTI AGLI ADEMPIMENTI

Intermediari immobiliari residenti

- **Soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare**.
- **Soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare**.

- Destinatari degli obblighi introdotti dalla norma sono non solo coloro che esercitano la professione di **mediatore** (disciplinata dalla L. 3.02.1989, 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. 26.03.2010, n. 59, al cui rispetto gli intermediari sono comunque tenuti), ma più genericamente tutti coloro attraverso i quali sono 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.

Forma giuridica	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**.
Presenza di altri intermediari	• 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**.

TIPOLOGIE DI ADEMPIMENTI

- Gli intermediari sono tenuti ad effettuare specifici adempimenti in relazione ai contratti di locazione breve stipulati a partire dal 1.06.2017. In particolare:

.. se intervengono nella stipula dei contratti;	• Devono **comunicare** i dati ad essi relativi 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**, effettuare il relativo versamento, rilasciare la certificazione ai sensi dell'art. 4 D.P.R. 322/1998 e conservare i dati dei pagamenti o dei corrispettivi medesimi.

- La norma 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.
- 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**.

ATTIVITÀ SVOLTA DA INTERMEDIARIO

- L'intermediario è 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.

ORIGINE DEI DATI

• **Locatore**	• Per tener conto delle difficoltà che gli intermediari possono incontrare per individuare i casi in cui sono tenuti a tali adempimenti, gli stessi 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 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.
• **Altre informazioni rilevanti**	• 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.

TRASMISSIONE DEI DATI

- Gli intermediari immobiliari **residenti** e **non residenti** nel territorio dello Stato, che intervengono nella conclusione dei contratti di locazione breve comunicano all'Agenzia delle Entrate:
  - .. il **nome, cognome e codice fiscale del locatore**;
  - .. la **durata** del contratto;
  - .. l'**importo del corrispettivo** lordo;
  - .. l'**indirizzo dell'immobile**.

  Per i contratti relativi al medesimo immobile e stipulati dal medesimo locatore, la comunicazione dei dati può essere effettuata anche in **forma aggregata**.

- **Entro il 30.06** dell'anno successivo a quello di conclusione del contratto.

Recesso del contratto	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.

Sanzioni	• L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti è punita con la sanzione **da € 250 a € 2.000** (art. 11, c. 1 D. Lgs. 471/1997). • La sanzione è ridotta alla metà (da € 125 a € 1.000) se la trasmissione è effettuata **entro i 15 giorni successivi** alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la **trasmissione corretta** dei dati. • Non è sanzionabile la incompleta o errata comunicazione dei dati del contratto se causata dal comportamento del locatore.

- In sintesi, gli intermediari devono:
  - .. comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati dei contratti di locazione breve stipulati per il loro tramite;
  - .. operare, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21%, da effettuarsi a titolo d'acconto sull'ammontare dei canoni e corrispettivi, ed effettuare il relativo versamento
  - .. rilasciare la certificazione.

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 intervenuti o dei corrispettivi incassati, per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 29.09.1973, n. 600.

SOGGETTI NON RESIDENTI

- Gli intermediari immobiliari **non residenti in possesso di una stabile organizzazione** in Italia, qualora incassino i citati canoni o i corrispettivi ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi tramite la stabile organizzazione.
- I soggetti **residenti al di fuori dell'Unione Europea**, in possesso di una stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione Europea, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai citati contratti, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi tramite la stabile organizzazione; qualora gli stessi soggetti siano riconosciuti privi di stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione Europea, ai fini dell'adempimento degli obblighi, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23 D.P.R. 600/1973. In assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al secondo periodo sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi relativi ai contratti di locazione o sublocazione.
- I soggetti **residenti in uno Stato membro dell'Unione Europea**, riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, possono adempiere direttamente agli obblighi ovvero nominare, quale responsabile d'imposta, un rappresentante fiscale in Italia individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23 D.P.R. 600/1973.

RITENUTA ALLA FONTE

RITENUTA D'ACCONTO

- **Soggetti interessati**
  - Soggetti residenti e non residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonchè quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.
  - Q**ualora incassino i canoni o i corrispettivi** relativi ai contratti per locazioni brevi (o sublocazioni) **ovvero qualora intervengano nel pagamento** dei predetti canoni o corrispettivi.
- **Ritenuta 21%**
  - I soggetti sopra riportati operano, in qualità di sostituti d'imposta, una **ritenuta del 21%** sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario.
  - La ritenuta è effettuata **a titolo d'acconto, indipendentemente dal regime fiscale adottato dal beneficiario.**

- Ne consegue che, qualora i soggetti che esercitano attività d'intermediazione immobiliare, ovvero che gestiscono portali telematici, incassino o intervengano nel pagamento dei canoni, il contribuente è tenuto, per ciascun periodo d'imposta, a determinare l'imposta - ordinaria o sostitutiva - dovuta, e a versare l'eventuale saldo dell'imposta, ottenuto previo scomputo delle ritenute d'acconto subite, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi.
- I dati dell'imposta dovuta, delle ritenute subite e dell'imposta a saldo sono indicati nella dichiarazione dei redditi.

INTERVENTO NEL PAGAMENTO DEL CANONE

- 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% a titolo di ritenuta da versare all'erario.

Assegno	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.
Carte di credito	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.
Delega all'incasso	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.

BASE IMPONIBILE

- **Corrispettivo indicato nel contratto**
  - 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.

- **Rimborsi spese**
  - 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**.

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.

Tavola n. 1 — **Tipologie di ritenute applicabili**

Intervento intermediario immobiliare (o portale on line)	Cedolare secca	Tipologia di ritenuta
No	-	No ritenuta
Si	Si	Ritenuta d'acconto 21%
	No	Ritenuta d'acconto 21%

Tavola n. 2 — **Esempi di applicazione della ritenuta**

Caso n. 1	• Canone di locazione € 1.000. • Spese per pulizia non comprese nel canone € 100. • Ritenuta € 210 (€ 1.000 x 21%).
Caso n. 2	• Canone di locazione (comprensivo del servizio di pulizia) € 1.100. • Ritenuta € 231 (€ 1.100 x 21%).
Caso n. 3	• Per quanto concerne l'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**. • Provvigione dovuta dal conduttore € 80. • Canone di locazione € 1.000. • Ritenuta € 210 (€ 1.000 x 21%).

Tavola n. 2 (segue)

Caso n. 4	Analogamente la provvigione non è compresa nel corrispettivo quando l'intermediario la addebita direttamente al **locatore**, il quale non la ribalta sul conduttore. • Provvigione dovuta dal locatore € 80. • Canone di locazione € 1.000. • Ritenuta € 210 (€ 1.000 x 21%).
Caso n. 5	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. • Provvigione dovuta dal locatore € 80. • Canone € 1.000 + € 80 = € 1.080. • Ritenuta € 227 (€ 1.080 x 21%).

VERSAMENTO DELLA RITENUTA

• Modello F24

• La ritenuta è versata **entro il giorno 16 del mese successivo** a quello in cui è operata, con le modalità di cui all'art. 17 del D. Lgs. 9.07.1997, n. 241.

• Certificazione

• Gli intermediari sono tenuti, inoltre, a certificare e dichiarare le ritenute operate ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 22.07.1998, 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.

Recesso dal contratto	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.

• Sanzione

• La mancata applicazione della ritenuta da parte dell'intermediario è punita con la sanzione amministrativa di cui all'art. 14 del D. Lgs. 471/1997 ("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. 472/1997.

CODICE TRIBUTO

• Per consentire il versamento, tramite modello F24, della ritenuta è stato istituito il seguente codice tributo:
.. "**1919**" denominato "Ritenuta operata all'atto del pagamento al beneficiario di canoni o corrispettivi, relativi ai contratti di locazione breve - art. 4, c. 5 del D.L. 24.04.2017, n. 50".

• Nel caso di versamento della ritenuta da parte del **rappresentate fiscale**, nella sezione "Contribuente" del modello F24 il campo "codice fiscale" è valorizzato con il **codice fiscale del soggetto rappresentato**, intestatario della delega; il campo "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" è valorizzato con il codice fiscale del soggetto rappresentante, intestatario del conto di addebito, unitamente all'indicazione nel campo "codice identificativo" del codice "72".

• Per recuperare in compensazione, mediante il modello F24, le eventuali **eccedenze di versamento delle ritenute** dai successivi pagamenti **di competenza del medesimo anno**, dovrà essere utilizzato il **codice tributo "1628"**, denominato "Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi - art. 15, c. 1, lett. b) D. Lgs. 175/2014", istituito con risoluzione 10.02.2015, n. 13/E seguendo le indicazioni ivi specificate.

• Dovrà invece essere utilizzato il **codice tributo "6782"**, denominato "Eccedenza di versamenti di ritenute di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - Mod. 770 semplificato", istituito con risoluzione 18.01.2005, n. 9/E per recuperare in compensazione, mediante il modello F24, le eventuali eccedenze di versamento delle **ritenute dai pagamenti di competenza dell'anno successivo**.

Ris. Ag. Entrate 5.07.2017, n. 88/E

Tavola n. 3 **Tipologie di reddito in base ai servizi accessori alla locazione**

Redditi di natura fondiaria (per persone fisiche)	(+) Locazione di immobili. (+) Cambio della biancheria. (+) Pulizia dei locali.	(+) **Utenze**. (+) **Wi-fi**. (+) **Aria condizionata**.
Redditi diversi o redditi d'impresa	(+) Locazione di immobili. (+) Cambio della biancheria. (+) Pulizia dei locali. (+) Fornitora della **colazione**. (+) Somministrazione di **pasti**. (+) **Guide turistiche** o **interpreti**.	(+) Noleggio **mezzi di trasporto**. (+) Posto in spiaggia. (+) Trasferimenti (es.: verso aeroporto). (+) Escursioni. (+) Altri servizi, ecc.

COMUNICAZIONE DI PUBBLICA SICUREZZA

- I contratti di locazione breve ad uso turistico obbligano ad un ulteriore adempimento in capo al proprietario, comodatario o soggetto sublocatore dell'immobile, relativamente alla **comunicazione** alla questura territorialmente competente dei dati identificativi degli ospiti.

Come previsto dal Ministero dell'Interno, con circolare 26.06.2015, "gli oneri dell'art. 109, T.U.L.P.S. non possono ritenersi circoscritti ai solo esercizi ricettivi tipizzati dal Tulps medesimo o tradizionalmente gestiti da operatori turistici professionali; non **possono quindi ritenersi esclusi dall'obbligo di comunicazione coloro i quali affittano appartamenti ammobiliati** (ad uso **turistico od altro**) per **periodi più o meno brevi**, indipendentemente dalla eventuale classificazione o meno delle leggi regionali e di prescrizioni locali in materia di turismo e di locazione ad uso turistico".

OPZIONE PER LA CEDOLARE SECCA

BASE IMPONIBILE

- **Cedolare secca**
  - Ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano le disposizioni sulla cedolare secca per gli affitti (art. 3 D. Lgs. 23/2011), con l'**aliquota del 26%** in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca.
- **Aliquota**
  - L'aliquota è **ridotta al 21%** per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi **a una unità immobiliare individuata dal contribuente** in sede di dichiarazione dei redditi.

  - Con riguardo ai redditi derivanti dalle locazioni brevi, **l'aliquota dell'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca, è stabilita nella misura ordinaria del 26%.**
  - Il locatore ha la facoltà di usufruire dell'**aliquota ridotta del 21% relativamente ai redditi riferiti ai contratti di locazione breve stipulati per una sola unità immobiliare per ciascun periodo d'imposta**, a scelta del contribuente.
  - **L'individuazione di detta unità immobiliare dovrà avvenire nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta d'interesse.**

PARTICOLARITÀ

- **Sublocazione**
  - Per quanto riguarda la sublocazione, l'applicazione della cedolare secca non modifica la qualificazione reddituale dei proventi derivanti da tale contratto.
- **Concessione in godimento**
  - Relativamente, invece, alla concessione in godimento dell'immobile da parte del comodatario, si ritiene che, per effetto delle 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.
- **Servizi acccessori**
  - 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.

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

- **Redditi fondiari**
  - 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.
- **Opzione cedolare secca**
  - 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, che devono avere lo stesso regime (Circ. n. 26/E/2011). In tal caso l'esercizio dell'opzione per il primo contratto vincola anche il regime del contratto successivo.
- **Comproprietà**
  - 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.
- **Riliquidazione dell'imposta**
  - Il locatore è, pertanto, tenuto a riliquidare l'imposta dovuta sul canone di locazione:
    - .. laddove la ritenuta subita sia minore dell'imposta dovuta;
    - .. 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 12.09.2017);
    - .. se l'intermediario ha effettuato la ritenuta in assenza dei presupposti;
    - .. nel caso in cui la ritenuta subita è maggiore dell'imposta dovuta.