

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

Studio Associato Trombetta Teruggia

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 evidenziano alcuni dei punti salienti contenuti nella scheda predisposta dai tecnici delle Entrate relativa a tale istituto.

Studio Associato Trombetta Teruggia

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 affitti 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

Studio Associato Trombetta Teruggia

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 sul 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:

Studio Associato Trombetta Teruggia

- **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.

Studio Associato Trombetta Teruggia

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 erraneo.**

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.