

Locazioni brevi

 Fonti / Legge nazionale

Legge - 30/12/2023 - n. 213 - Gazzetta Uff. 30/12/2023, n. 303

Articolo 1 comma 63

63. All'articolo 4 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 2 è sostituito dal seguente:

« 2. Ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 26 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca. L'aliquota di cui al primo periodo è ridotta al 21 per cento per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi »;

b) al comma 5, dopo le parole: « una ritenuta » sono inserite le seguenti: « , a titolo d'acconto » e il secondo periodo è soppresso;

c) il comma 5-bis è sostituito dal seguente:

« 5-bis. I soggetti di cui al comma 5 non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo 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 contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo 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 derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 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 cui ai commi 1 e 3. I soggetti residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, possono adempiere direttamente agli obblighi derivanti dal presente articolo ovvero

nominare, quale responsabile d'imposta, un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ».

 Fonti / Legge nazionale

Legge - 30/12/2020 - n. 178 - Gazzetta Uff. 30/12/2020, n. 322

Articolo 1 comma 595

595. Il regime fiscale delle locazioni brevi di cui all'articolo 4, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, con effetto dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021, è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta. Negli altri casi, ai fini della tutela dei consumatori e della concorrenza, l'attività di locazione di cui al presente comma, da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale ai sensi dell'articolo 2082 del codice civile. Le disposizioni del presente comma 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 condurre in locazione.

 Fonti / Prassi

Circolare Agenzia delle Entrate del 12 ottobre 2017 - n. 24/E

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

 Fonti / Prassi

Circolare Ministero dell'Interno del 18 novembre 2024 - n. 38138

Identificazione delle persone ospitate presso strutture ricettive

 Memento / Memento Fiscale

Fabbricati / Abitativi / Abitazioni locate

Caso particolare: locazioni brevi

Le locazioni brevi sono contratti stipulati tra locatore e conduttore, non imprenditori, **direttamente** oppure tramite **intermediari** immobiliari o soggetti che gestiscono portali online (di seguito, solo intermediari), aventi **durata** pari o inferiore a 30 giorni, inclusi quelli che prevedono, oltre alla locazione, la fornitura di biancheria, la pulizia dei locali e altri servizi strettamente connessi all'utilizzo dell'abitazione (utenze, wi-fi, aria condizionata).

Occorre locare **non più** di quattro appartamenti all'anno. In caso contrario, l'attività di locazione e il relativo reddito sono considerati attività d'impresa ([art. 1 c. 595 L. 178/2020](#) - v. n. [5020](#)).

La durata massima dei contratti va considerata in relazione a ogni singolo contratto, anche nel caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse parti ([Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E](#)).

In caso di contratti aventi le suddette caratteristiche stipulati dal locatario (**sublocazione**) o dal **comodatario**, v. n. [7128](#)).

Precisazioni 1) Intermediari immobiliari sono tutti coloro attraverso i quali vengono stipulati i contratti (es. coloro che abitualmente offrono strumenti tecnici e informatici per facilitare l'incontro di domanda e offerta - [Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E](#)).

2) Gli immobili destinati alle locazioni brevi o a contratti di locazione per finalità turistiche sono **individuati** da un codice identificativo nazionale (**CIN**) richiedibile dal 1° settembre 2024 sul portale del Ministero del Turismo.

Ultimo aggiornamento 02/09/2024

 Memento / Memento Fiscale

Attività d'impresa

Attività d'impresa Producono reddito d'impresa le attività indicate in **tabella** purché svolte professionalmente, cioè in modo non occasionale, anche se non in via esclusiva; diversamente producono redditi diversi (v. n. [6670](#) e s.).

Attività	Descrizione/condizioni	Fonte
propriamente commerciali	<ul style="list-style-type: none">- industriale diretta alla produzione di beni o servizi- di intermediazione nella circolazione dei beni- di trasporto- bancaria e assicurativa- ausiliarie delle precedenti (es. agenti e rappresentanti di commercio; promotori finanziari - Ris. Min. 11 novembre 1995 n. 267/E; procacciatori d'affari - Cass. 20 maggio 2024 n. 13893)	art. 55 DPR 917/86 e art. 2195 c.c.
agricole	<ul style="list-style-type: none">- allevamento, se il reddito prodotto eccede quello normalmente ritraibile dal fondo (v. n. 6230) (*)- produzione e vendita di prodotti agricoli o zootecnici, se riguarda prodotti non provenienti prevalentemente dai terreni o prodotti diversi da quelli individuati con apposito DM (v. n. 6180)- produzione di vegetali in strutture fisse o mobili, se la produzione avviene in misura superiore a una determinata percentuale rispetto al terreno su cui insistono (v. n. 6180)- acquacoltura, se i redditi che ne derivano non sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività commerciali svolte dallo stesso	art. 55 DPR 917/86

Attività	Descrizione/condizioni	Fonte
	soggetto (v. n. 6180) - sfruttamento delle miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne, anche se non vi è proprietà di tali beni, ma solo il loro sfruttamento	
didattiche, sanitarie, di cure estetiche, di laboratorio e fotografiche	se organizzate e gestite dal contribuente con un'evidente prevalenza della struttura sulla figura del singolo prestatore del servizio e a rischio del contribuente stesso	-
locazione breve	è attività d'impresa la locazione: - di più di quattro appartamenti all'anno - di non più di quattro appartamenti all'anno con prestazione di servizi aggiuntivi non strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile (es. colazione, somministrazione di pasti, messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche, presenza di personale dipendente)	art. 1 c. 595 L. 178/2020, Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E e Resp. AE 26 agosto 2020 n. 278
unica operazione consistente nella realizzazione e successiva vendita di immobili	è d'impresa solo se rilevante economicamente, da valutarsi caso per caso (es. realizzazione e vendita di 49 box auto oppure di 5 appartamenti e 8 box auto). Anche se si utilizzano solo mezzi finanziari, senza avvalersi di un'organizzazione di persone e di beni strumentali	Resp. AE 24 ottobre 2019 n. 426, Ris. AE 20 giugno 2002 n. 204/E, Cass. 29 agosto 1997 n. 8193, Cass. 31 maggio 1986 n. 3690 e Cass. 20 gennaio 1973 n. 267
assistenza fiscale	svolta da associazioni sindacali e di categoria, anche se prevista nei documenti statutari e richiesta dagli associati	Ris. Min. 21 maggio 1992 n. 11/175
(*) Compresa l'attività di allevamento e vendita di cavalli e partecipazione a gare (CTC 14 giugno 1989 n. 4308).		

Ultimo aggiornamento 16/01/2025

 Strumenti / Come fare per

Locazioni brevi: versamento delle ritenute e altri adempimenti

11 Gennaio 2024 | Paola Aglietta

Nella disciplina sulle locazioni brevi rientrano sia i contratti stipulati direttamente tra persone fisiche, sia i contratti stipulati tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare o tramite soggetti che gestiscono portali telematici,

mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con altre che dispongono di unità immobiliari da locare.
Riassumiamo gli aspetti operativi che interessano la materia.

Locazioni brevi: norme di riferimento

La **locazione breve** è individuata dall'art. 4 DL 50/2017 ai soli fini dell'applicazione dello specifico **regime fiscale**.

Secondo quanto disposto nell'art. 4 DL 50/2017, al primo comma, sono locazioni brevi *“i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, o soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare”*.

A decorrere dal 1° giugno 2017 è possibile optare per l'applicazione del regime della **“cedolare secca”** (già utilizzabili per i redditi fondiari derivanti dalla locazione) anche in relazione ai **redditi** derivanti dai contratti di locazione breve.

Fino al periodo di imposta 2023 si applica l'aliquota del 21%. A partire dal **1° gennaio 2024**, per effetto delle modifiche apportate all'art. 4 DL 50/2017 ad opera della Legge di Stabilità 2024 (art. 1, comma 63, L. 213/2023), la cedolare secca si applica con l'**aliquota del 26%**, con la possibilità di applicare l'aliquota ridotta al **21%** sui contratti di locazione breve relativi a **“una” unità immobiliare**, individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

L'applicazione del regime della cedolare secca è opzionale: in assenza di espressa scelta in tal senso in sede di dichiarazione dei redditi, resta sempre ferma l'applicazione dell'Irpef secondo le regole ordinarie.

Qualora ai fini della stipula del contratto oppure per il pagamento dei canoni o dei corrispettivi intervengano soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, la normativa individua precisi **adempimenti** in capo agli stessi.

L'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione alle disposizioni contenute nell'art. 4 DL 50/2017 con il Provv. AE 12 luglio 2017 n. 132395, riguardante gli *“adempimenti da effettuare da parte dei soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare e di quelli che gestiscono portali telematici”*. Tale provvedimento è stato modificato con il Provv. AE 17 marzo 2022 n. 86984, con il quale sono state previste nuove informazioni da fornire nelle comunicazioni.

Quanto ai chiarimenti sulla disciplina delle locazioni brevi, occorre fare riferimento alla Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E, mentre il codice tributo per il versamento delle ritenute sui contratti di locazione breve è stato istituito con la Ris. AE 5 luglio 2017 n. 88/E.

Locazioni turistiche e locazioni brevi

La nozione di “locazione turistica” e quella di “locazione breve”, pur se spesso hanno in comune una durata inferiore ai 30 giorni), non coincidono.

In entrambi i casi si tratta di locazioni ad uso abitativo, ma:

- la **locazione turistica** si caratterizza per la **finalità** del contratto (uso turistico), indipendentemente dalla durata;
- la **locazione breve** è individuata dall'art. 4 DL 50/2017 ai soli fini dell'applicazione dello specifico regime fiscale.

Come previsto dall'art. 53 D.Lgs. 79/2011 (codice del turismo), gli immobili *“locati esclusivamente per finalità turistiche, in qualsiasi luogo ubicati, sono regolati dalle disposizioni del codice civile in tema di locazione”*. Alle locazioni turistiche si applicano, dunque, l'art. 1571 e s. c.c.

Si applica inoltre la L. 431/98, ma solo parzialmente, posto che l'art. 1 c. 2 lett. c) dispone, in materia di locazione di immobili ad uso abitativo, che le norme di cui agli artt. 2, 3, 4, 4-bis, 7, 8 e 13 L. 431/98 non si applichino "agli alloggi locati esclusivamente per finalità turistiche".

Un contratto di locazione turistica può configurare "locazione breve" se rispetta i requisiti individuati dall'art. 4 DL 50/2017 (durata non superiore a 30 giorni, natura non imprenditoriale del proprietario, eventuale fornitura di determinati servizi accessori, ecc.)

Locazioni brevi: requisiti

La definizione di locazione breve è contenuta nel primo comma dell'art. 4 DL 50/2017.

Sono locazioni brevi i contratti aventi i seguenti requisiti:

- contratti di locazione di immobili ad **uso abitativo** (categoria catastale da A1 a A11, escluso A10) e relative pertinenze;
- di **durata non superiore a 30 giorni**;
- **stipulati da persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa;
- stipulati direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di **intermediazione immobiliare**, oppure soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

La condizione che il contratto non sia concluso nell'esercizio di un'attività commerciale riguarda entrambe le parti. Sono esclusi dalla disciplina i contratti di locazione breve che il conduttore stipula nell'esercizio di tale attività (per esempio, quelli a uso foresteria per i suoi dipendenti), anche quando non viene esercitata in maniera abituale.

Servizi accessori

Rientrano nelle locazioni brevi anche i contratti che prevedono la prestazione di servizi accessori, quali, per esempio, la fornitura di **biancheria**, la **pulizia** dei locali, la concessione dell'utilizzo delle **utenze telefoniche** o del **wi-fi**.

Non vi rientrano, invece, i contratti con i quali il locatore, oltre a mettere a disposizione l'immobile, fornisce altre prestazioni aggiuntive: per esempio, il servizio di colazione e la somministrazione di alimenti e bevande, la messa a disposizione di auto a noleggio, guide turistiche o interpreti. In questi risultano riconducibili a una prestazione qualificabile, sotto il profilo fiscale, come attività d'impresa, eventualmente svolta in maniera occasionale.

Contratti assimilati alla locazione breve

Le disposizioni in materia di locazioni brevi si applicano, per espressa previsione del comma 3 dell'art. 4 DL 50/2017, anche ai corrispettivi lordi derivanti:

- dai contratti di **sublocazione**;
- dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il **godimento** dell'immobile da parte di terzi; purché stipulati alle condizioni di cui al comma 1 previste per le locazioni brevi.

Aliquota della cedolare secca e base imponibile

In caso di opzione per il regime della cedolare secca ai contratti di locazione breve e ai contratti assimilati, essa si applica:

- con l'aliquota del **21%**, in relazione ai redditi da locazione breve fino al periodo di imposta 2023;

- con l'aliquota del **26%**, in relazione ai redditi da locazione breve a partire dal periodo di imposta 2024, con la facoltà di applicare l'aliquota ridotta al **21%** sui contratti di locazione breve relativi a **una unità immobiliare**, individuata dal

contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

L'aliquota è applicata sull'intero importo del **canone** indicato nel contratto, senza considerare l'abbattimento forfettario del 5% previsto nel regime di tassazione ordinaria dei canoni di locazione.

Per i contratti di sublocazione e per quelli a titolo oneroso mediante i quali il comodatario concede il godimento dell'immobile a terzi, l'imposta sostitutiva si applica ai **corrispettivi lordi** derivanti dagli stessi contratti.

Se il contratto prevede, oltre al pagamento del canone di locazione, anche un corrispettivo per la fornitura di servizi accessori, calcolato forfettariamente, la base imponibile della cedolare è costituita dall'intero importo corrisposto dal locatario.

Registrazione

Trattandosi di contratti con durata inferiore a 30 giorni nell'anno, i contratti di locazione breve non sono soggetti ad obbligo di registrazione.

Ne deriva che l'**opzione** per l'imposta sostitutiva viene espressa nella **dichiarazione dei redditi**.

Il limite dei 30 giorni

In caso di più contratti stipulati nell'anno con il medesimo conduttore ed aventi ad oggetto il medesimo immobile, se complessivamente viene superato il limite dei 30 giorni sorge l'obbligo di registrazione.

Intermediari e adempimenti

Nella disciplina sulle locazioni brevi rientrano sia i contratti **stipulati direttamente** tra persone fisiche, sia i contratti stipulati tramite soggetti che esercitano **attività di intermediazione immobiliare** o tramite soggetti che **gestiscono portali telematici**, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Nel primo caso, gli adempimenti fiscali sono eseguiti dal soggetto che concede l'immobile in locazione breve, nella dichiarazione dei redditi.

Nel caso invece in cui un intermediario intervenga nella stipula del contratto e nel pagamento del canone di locazione, sorgono obblighi di effettuazione della **ritenuta** e obblighi di **comunicazione**, previsti dal comma 4 dell'art. 4 DL 50/2017.

Gli **adempimenti** in capo agli intermediari sono previsti dall'art. 4 DL 50/2017 come segue:

- obbligo di comunicazione dei dati all'Agenzia delle Entrate (comma 4);
- obbligo di effettuazione della ritenuta sui canoni o corrispettivi (comma 5), modificato dalla Legge di Bilancio 2024, con effetto a partire dal 1° gennaio 2024);
- obbligo concernente l'imposta di soggiorno e il contributo di soggiorno (c. 5-ter).

L'obbligo di effettuazione della ritenuta sui canoni o corrispettivi riguarda anche gli intermediari non residenti, con le regole dettate dal comma 5-bis dell'articolo 4 DL 50/2017, tra l'altro modificato dalla Legge di Stabilità 2024 con effetto a partire dal 1° gennaio 2024 (v. oltre).

Obbligo di comunicazione dei dati all'Agenzia delle Entrate

I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i **dati** relativi ai **contratti** conclusi per il loro tramite entro il **30 giugno dell'anno successivo** a quello a cui si riferiscono i predetti dati.

L'**intermediario è tenuto** a comunicare i dati se il conduttore ha accettato la proposta di locazione tramite l'intermediario stesso o ha aderito all'offerta di locazione tramite la piattaforma on line.

L'intermediario **non è tenuto** a comunicare i dati se il locatore si avvale dell'intermediario solo per proporre l'immobile in locazione ma il conduttore comunica direttamente al locatore l'accettazione della proposta.

I soggetti residenti nel territorio dello Stato trasmettono i dati utilizzando il canale Entratel/Fisconline direttamente o tramite gli intermediari.

Per la compilazione del file contenente i dati devono essere utilizzati i prodotti software resi disponibili gratuitamente dall'Agenzia delle entrate.

Contenuto della comunicazione all'Agenzia delle Entrate

A partire dalle Comunicazioni riferite all'anno 2021, i dati da comunicare sono:

- nome, cognome, codice fiscale del locatore;
- durata del contratto;
- importo del corrispettivo lordo (ammontare dovuto dal conduttore sulla base del contratto);
- indirizzo dell'immobile locato;
- l'anno di riferimento (*);
- i dati catastali dell'immobile locato (*).

Per contratti con lo stesso locatore e per lo stesso immobile, i dati possono essere comunicati in modo aggregato.

() L'anno di riferimento e i dati catastali dell'immobile locato sono richiesti nel nuovo modello di Comunicazione, modificato con Provv. AE 17 marzo 2022 n. 86984. L'indicazione dei dati catastali, facoltativa in fase di prima applicazione, è **obbligatoria** a decorrere dalle comunicazioni relative ai dati riferiti all'anno **2023**.*

L'integrazione del contenuto della comunicazione con le suddette informazioni risponde all'esigenza di poter meglio individuare gli elementi del contratto di locazione breve, con riguardo al periodo durante il quale l'immobile risulta locato ed alla identificazione dell'immobile in presenza di più contratti relativi allo stesso soggetto locatore.

I soggetti non residenti (dal 1° gennaio 2024):

- se in possesso di una **stabile organizzazione** in Italia, trasmettono i dati per il tramite della stabile organizzazione, utilizzando il canale Entratel/Fisconline;

- se non in possesso di una stabile organizzazione:

- devono avvalersi di un rappresentante fiscale, se residenti fuori dall'Unione Europea;
- possono provvedere direttamente o nominando rappresentante fiscale, se residenti nell'Unione Europea.

Sanzioni

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati è punita con la sanzione amministrativa da € 250 a € 2.000 (art. 11 c. 1 D.Lgs. 471/97). La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza, oppure se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

L'obbligo di comunicazione è assolto dall'obbligo di certificazione (v. oltre), qualora il pagamento dei canoni/ corrispettivi avvenga attraverso l'intervento di intermediari, che effettuano la ritenuta e provvedono altresì alla relativa certificazione.

Ritenuta sui canoni o corrispettivi e certificazione

Gli **intermediari** che intervengono nel pagamento o incassano i **canoni/corrispettivi** relativi ai contratti di locazione breve devono effettuare, su quelle somme, una **ritenuta del 21%**.

L'obbligo di effettuare la ritenuta sorge dunque **solo** qualora l'intermediario intervenga nella fase del pagamento: se il conduttore paga direttamente al locatore o se il conduttore consegna all'intermediario un assegno intestato al conduttore, l'obbligo di ritenuta in capo all'intermediario non sorge.

Le ritenute:

- sono operate all'atto del pagamento al beneficiario;
- sono versate tramite modello F24, con il codice tributo "1919" (istituito con la Ris. AE 5 luglio 2017 n. 88/E).

Secondo quanto previsto dal comma 5 dell'art. 4 DL 50/2017, la ritenuta deve essere operata "*sull'ammontare dei corrispettivi lordi dovuti per il contratto di locazione*".

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, nel Provv. AE 12 luglio 2017 n. 132395, cosa debba intendersi per "**corrispettivo lordo**": trattasi dell'"ammontare dovuto dal conduttore sulla base dei contratti" di locazione breve o assimilati.

Nel "corrispettivo lordo" rientrano:

- le somme forfetariamente addebitate al conduttore a titolo di spese per servizi accessori (a meno che non siano sostenute direttamente dal conduttore o a questi riaddebitate dal locatore sulla base di costi e consumi effettivamente sostenuti);
- la provvigione dovuta all'intermediario, se trattenuta dall'intermediario sul canone dovuto al locatore in base al contratto.

Penali, caparre o depositi cauzionali restano esclusi dal corrispettivo e pertanto dalla base imponibile sulla quale operare la ritenuta.

Fino al periodo d'imposta 2023, la ritenuta si considera:

- operata a titolo di acconto, se il beneficiario non opta in sede di dichiarazione dei redditi per l'applicazione del regime della cedolare secca;
- operata a titolo di imposta sostitutiva, se il beneficiario opta (in sede di dichiarazione dei redditi o in sede di registrazione volontaria, se eseguita) per l'applicazione del regime della cedolare secca.

Tali regole rilevano pertanto ancora in relazione all'anno 2023, oggetto di dichiarazione con il Modello Redditi 2024.

A partire **dal 1° gennaio 2024**, la ritenuta si considera **sempre operata a titolo di acconto**.

Gli intermediari certificano al locatore l'ammontare delle ritenute operate, attraverso la **Certificazione Unica** (art. 4 DPR 322/98).

Attenzione

Mediante la certificazione, i soggetti che operano la ritenuta assolvono anche l'obbligo di comunicazione dei dati.

Gli adempimenti relativi alla ritenuta sui canoni o corrispettivi ed alla certificazione riguardano anche i soggetti intermediari non residenti, sempre qualora tali soggetti incassino i predetti canoni o i corrispettivi. In tal caso, essi adempiono agli obblighi tramite la stabile organizzazione, se presente. Se residenti nell'Unione Europea e privi di stabile organizzazione in Italia, possono nominare un rappresentante fiscale o provvedere direttamente (v. oltre).

In pratica: il versamento mensile delle ritenute sulle locazioni brevi

Soggetti obbligati:

- coloro i quali esercitano in forma professionale, anche se non esclusiva, attività di intermediazione immobiliare e che intervengono nella stipula dei contratti di locazione breve, sia tramite i canali tradizionali che attraverso la gestione di portali on line;
- soggetti non residenti che operano in Italia attraverso una stabile organizzazione o tenuti a nominare un rappresentante fiscale in Italia che intervengono nel pagamento o incassano i corrispettivi.

Soggetti esclusi: banche, istituti di pagamento, gli istituti di moneta elettronica, Poste Spa e le società che offrono servizi di pagamento digitale in caso di pagamento con carte di credito, di debito o prepagate.

Scadenza: la ritenuta deve essere versata entro il **giorno 16** del **mese successivo** a quello in cui è stata effettuata. L'intermediario può effettuare un unico versamento cumulativo relativo all'importo delle ritenute operate in ciascun mese.

Modalità: versamento mediante modello F24, direttamente a cura del contribuente o tramite un intermediario abilitato. In caso di utilizzo di crediti in compensazione, la presentazione del modello F24 deve avvenire esclusivamente attraverso i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate (F24 web, F24 online, Fisconline o Entratel).

Con la Ris. AE 5 luglio 2017 n. 88/E, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo "1919" da utilizzare per il versamento.

Sanzioni: in caso di omesso versamento, si applica la sanzione del **30%** dell'importo non versato.

È possibile ricorrere al ravvedimento operoso.

Soggetti intermediari non residenti

Fino al 31.12.2023, i soggetti non residenti, se non in possesso di una stabile organizzazione, erano sempre tenuti ad avvalersi di un rappresentante fiscale, il quale provvedeva anche a richiedere l'attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati, qualora sprovvisti.

A far tempo **dal 1° gennaio 2024**, per effetto delle modifiche apportate al comma 5-bis dell'articolo 4 DL 50/2017 dalla Legge di Stabilità 2024, valgono regole differenziate in base alla presenza o meno di una stabile organizzazione e, in tale secondo caso, residenza all'interno o fuori dall'Unione Europea.

Pertanto, i soggetti intermediari che incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve, ovvero intervengano nel pagamento, adempiono agli obblighi come segue:

- se soggetti **non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia**, tramite la stabile organizzazione;

- se soggetti **residenti al di fuori dell'Unione europea**:

- se in possesso di una stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione europea, tramite la **stabile organizzazione**;
- se riconosciuti privi di stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione europea, nominano un **rappresentante fiscale**. 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.

- se soggetti **residenti in uno Stato membro dell'Unione europea**, riconosciuti **privi di stabile organizzazione in Italia**, nominando un **rappresentante fiscale** o anche adempiendo **direttamente** (novità dal 1° gennaio 2024, come da modifica al comma 5-bis dell'art. 4 DL 50/2017, con recepimento nel nostro ordinamento dei principi stabiliti dalla Corte di Giustizia UE, con la sentenza 22.12.2022, causa C-83/21).

Imposta di soggiorno e il contributo di soggiorno

Il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, o che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è **responsabile**:

del **pagamento dell'imposta di soggiorno** (art. 4 D.Lgs. 23/2011), e del **contributo di soggiorno** (art. 14 c. 16 lett. e) DL 78/2010 conv. in L. 122/2010), con diritto di **rivalsa sui soggetti passivi**;

della **presentazione della dichiarazione**, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.

La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica **entro il 30 giugno dell'anno successivo** a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo.

Attenzione

Quanto agli obblighi di comunicazione, cartacea o telematica, eventualmente attraverso i siti internet dei singoli enti e quanto alle modalità di versamento dell'imposta, occorre fare riferimento alle regole previste dai comuni interessati.

Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200% dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 D.Lgs. 471/97.

Comunicazioni all'Autorità di Pubblica Sicurezza

La "comunicazione di cessione fabbricato" è un obbligo che riguarda chiunque cede la proprietà o il godimento o a qualunque altro titolo consente l'uso esclusivo di un immobile o di parte di esso. Tale comunicazione è prevista dall'art. 12 DL 59/78 conv. in L. 191/78, ed è stata sostanzialmente "assorbita" dalla registrazione dei contratti riferiti all'immobile, compresi la vendita, la locazione, ecc. (art. 2 DL 79/2012).

Per i contratti di locazione oggetto di registrazione presso l'Agenzia delle Entrate non è pertanto dovuta la Comunicazione all'Autorità di Pubblica Sicurezza, mentre l'obbligo permane nel caso in cui il contratto di locazione non sia soggetto a registrazione in termine fisso.

Periodo di accertamento e conservazione dei dati

Gli intermediari che sono intervenuti nella stipula del contratto e/o nell'incasso dei canoni o dei corrispettivi sono tenuti a conservare gli elementi posti a base delle informazioni da comunicare e dei dati relativi ai pagamenti o ai corrispettivi incassati per tutto il periodo previsto per la notifica di un avviso di accertamento (art. 43 DPR 600/73).

Ne deriva che i dati vanno conservati:

- fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nei casi di omessa presentazione o di presentazione di dichiarazione nulla.

Locazioni brevi fino a quattro appartamenti

A far tempo dal 1° gennaio 2021, sulla base di una norma contenuta nella scorsa Legge di bilancio (art. 1 c. 595 L. 178/2020), il regime fiscale delle locazioni brevi è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di **non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta**.

Negli altri casi, ai fini della tutela dei consumatori e della concorrenza – come recita il testo di legge - l'attività di locazione, da chiunque esercitata, si presume svolta in **forma imprenditoriale** ai sensi dell'art. 2082 c.c.

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

Si tratta di una norma in verità non sempre di agevole applicazione, in merito alla quale restano a tutt'oggi nodi da sciogliere quanto all'applicazione pratica.

Il codice identificativo nazionale (CIN)

È stato introdotto, con l'art. 13 bis DL 145/2023 (cosiddetto "DL Anticipi"), convertito con L. 15.12.2023 n. 191, il **Codice identificativo nazionale (Cin)**, che dovrà essere assegnato, tramite apposita procedura, dal Ministero del Turismo:

- alle unità immobiliari ad uso abitativo oggetto di locazione per finalità turistiche,
- alle unità immobiliari destinate alle locazioni brevi,
- alle strutture turistico-ricettive alberghiere ed extralberghiere.

Il Cin è dunque assegnato dal Ministero del turismo, previa presentazione in via telematica di un'**istanza** da parte del locatore ovvero del soggetto titolare della struttura turistico-ricettiva, corredata di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante:

- i dati catastali dell'unità immobiliare o della struttura;
- per i locatori, la sussistenza della dotazione di dispositivi per la rilevazione di gas combustibili e di monossido di carbonio funzionanti, nonché di estintori portatili a norma di legge,

- nel caso di gestione nelle forme imprenditoriali, anche la sussistenza dei requisiti di sicurezza degli impianti prescritti dalla normativa statale e regionale vigente.

Chiunque propone o concede in locazione, per **finalità turistiche** o in **locazione breve**, una unità immobiliare ad uso abitativo o una porzione di essa, ovvero il soggetto titolare di una struttura turistico-ricettiva alberghiera o extralberghiera, è tenuto ad **esporre il CIN all'esterno dello stabile** in cui è collocato l'appartamento o la struttura, assicurando il rispetto di eventuali vincoli urbanistici e paesaggistici, nonché ad indicarlo in ogni annuncio ovunque pubblicato e comunicato. Il CIN deve altresì essere indicato negli annunci ovunque pubblicati e comunicati dai soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare e dai soggetti che gestiscono portali telematici.

In caso di mancanza del CIN è prevista la sanzione pecuniaria da 800 a 8 mila euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile.

Per la mancata esposizione all'esterno dello stabile, la sanzione pecuniaria va da 500 a 5mila euro, sempre in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile, per ciascuna struttura o unità immobiliare per la quale è stata accertata la violazione. Medesima sanzione pecuniaria, accompagnata dall'immediata rimozione dell'annuncio irregolare pubblicato, è prevista in caso di mancata indicazione del Cin negli annunci.

Quando l'attività è esercitata in forma imprenditoriale, è sanzionata sia l'assenza dei requisiti di sicurezza prescritti dalla normativa statale e regionale vigente, che la mancata presentazione della Scia. Quest'ultima è punita con la sanzione pecuniaria da 2mila a 10mila euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile.

In ogni caso, la mancanza dei dispositivi per la rilevazione di gas nonché di estintori è punita con la sanzione pecuniaria da 600 a 6mila euro per ciascuna violazione accertata.

Tali disposizioni sono state introdotte con l'obiettivo 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, oltre che la sicurezza del territorio ed il contrasto a forme irregolari di ospitalità.

Le norme in materia di CIN entrano in vigore a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'avviso attestante l'entrata in funzione della banca dati nazionale e del portale telematico del Ministero del turismo per l'assegnazione del CIN.

L'obbligo di segnalazione certificata di inizio attività (Scia) in caso di gestione imprenditoriale

Con l'art. 13 bis DL 145/2023 (cosiddetto "DL Anticipi") viene inoltre stabilito che chiunque eserciti, direttamente o tramite intermediario, in **forma imprenditoriale**, l'**attività di locazione per finalità turistiche** o di **locazioni brevi** è soggetto all'obbligo di segnalazione certificata di inizio attività (**Scia**), presso lo sportello unico per le attività produttive (Suap) del comune nel cui territorio è svolta l'attività.

Al riguardo giova ricordare che in caso di locazioni brevi, l'attività si presume svolta in forma imprenditoriale quando vengano destinati alla locazione breve più di **quattro immobili** per ciascun periodo d'imposta.

 Quesiti operativi

Locazione breve senza intermediario e profili dichiarativi

31 Gennaio 2024 | **Paolo Parisi**

Non mi è chiaro se il canone di locazione breve (comprensivo di spese di pulizia e cambio biancheria), che non si vuole assoggettare a cedolare secca stipulato dal titolare dell'immobile tramite intermediario, debba essere dichiarato tra i redditi di fabbricato o tra i redditi diversi. Come comportarsi?

Quando l'attività di locazione breve avviene senza la presenza di un intermediario il soggetto titolare del reddito deve operare in autonomia dichiarando il reddito in dichiarazione dei redditi. Sostanzialmente, quindi, tutti gli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte dirette gravano sul locatore del contratto. Questi, infatti, è obbligato a presentare ogni anno la dichiarazione dei redditi.

Si può applicare la tassazione IRPEF:

a) nel caso in cui si vanti un diritto reale sull'immobile messo a reddito (proprietà, uso, usufrutto etc), la scelta per la tassazione IRPEF avviene nel quadro dei redditi fondiari (RB del modello Redditi o B del 730);

b) nel caso in cui si operi sublocando l'immobile oppure nel caso in cui la locazione avviene dopo aver ricevuto l'immobile in comodato, la scelta per la tassazione IRPEF va indicata nel quadro dei redditi diversi (RL del modello Redditi o L del 730).

 QuotidianoPiù

Affitti brevi: divieto del self check-in per gli ospiti delle strutture

Giuseppe Moschella

Il **Ministero dell'Interno**, con **Circ. 18 novembre 2024**, ha disposto, che per i gestori di **strutture ricettive** di ogni genere o tipo, anche per soggiorni brevi, l'obbligo di identificazione personale degli ospiti, deve avvenire mediante verifica "*de visu*". Sono vietati pertanto i **self check-in** da parte dei clienti.

 QuotidianoPiù

CIN: il termine per l'acquisizione slitta al 1° gennaio 2025

redazione Memento

Il **Ministero del Turismo**, con avviso pubblicato sul proprio sito il 22 ottobre 2024, comunica che, in tema di **affitti brevi**, il termine per l'acquisizione del **codice identificativo nazionale** (CIN) slitta al **1° gennaio 2025**.

 Dottrina / Riviste

Locazione breve: obblighi e benefici nel nuovo quadro normativo

24 Settembre 2024 | **Monica Greco**

Nel nostro ordinamento è previsto uno specifico regime per le locazioni brevi che consente, ai sensi dell'art. 4 DL 50/2017, di tassare i relativi redditi con il regime della cedolare secca. Dal 2024, optando per la cedolare, si può applicare alternativamente un'imposta sostitutiva del 26% o ridotta del 21%. L'Agenzia delle entrate, sulla disciplina in commento, ha pubblicato di recente la Circolare n.10/E/2024 e la Guida "LOCAZIONI BREVI: la disciplina fiscale e le regole per gli intermediari" – da cui sono tratte le riflessioni per il presente approfondimento.

Il contratto nella locazione breve

I **contratti di locazione breve** sono quelli relativi alla **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 - direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare o soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

A essi sono equiparati anche i contratti di sublocazione e di concessione in godimento dell'immobile stipulati dal comodatario, aventi medesima durata.

Il termine di 30 giorni deve essere considerato sempre in relazione ad ogni singola pattuizione contrattuale.

Il regime delle locazioni brevi non richiede l'adozione di un particolare **schema contrattuale**; i **contratti sono individuati** sulla base delle caratteristiche dei soggetti, dell'oggetto e della durata (Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E).

CONTRATTO	DESCRIZIONE
SOGGETTO	Persone fisiche, al di fuori della attività d'impresa
OGGETTO	Gli immobili a destinazione residenziale (finalità abitative): - Categorie da A1 a A11 (esclusa A10) e le relative pertinenze; - le singole stanze
	I servizi strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile, quali fornitura di biancheria, pulizia locali, fornitura utenze, wi-fi, aria condizionata.
DURATA	Non superiore a 30 giorni.

Gli immobili oggetto della locazione breve devono essere situati in Italia, se situati all'estero producono "*reddito diverso*" (Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E).

Il regime fiscale delle locazioni brevi: novità dal 2024

Dal **1° giugno 2017**, in alternativa al regime ordinario di tassazione del reddito fondiario, per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve il proprietario o il titolare del diritto reale di godimento **può optare per il regime della cedolare secca** (Art. 3 D.Lgs. 23/2011) pagando **un'imposta sostitutiva del 21%**. Tale regime, dal periodo d'imposta 2021 è previsto solo per

la destinazione alla locazione breve a non più di 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta (Art. 1 c. 595, L. 178/2020); negli altri casi, l'attività di locazione, da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale.

*L'ambito applicativo della disciplina fiscale è determinato in base alla **causa del contratto**
(circ. n.24/E/2017)*

Dal **1° gennaio 2024**, cambia il **regime impositivo**. La cedolare secca si applica con un'imposta **ordinaria** del **26%** oppure ridotta del **21%** nel caso di affitti brevi per una sola unità immobiliare, individuata dal contribuente in sede di **dichiarazione dei redditi**.

CEDOLARE SECCA	IMPOSTA SOSTITUTIVA
Fino a 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta oppure optando per l'aliquota ridotta e dal 2° al 4° appartamento per l'aliquota ordinaria	26%
Solo una unità immobiliare	21%

La cedolare secca: opzione e base imponibile

L'imposta sostitutiva della cedolare secca si calcola sull'intero importo del canone indicato nel contratto, anche se questo prevede un corrispettivo "forfettario" per la fornitura di altri servizi, e senza considerare l'abbattimento 5% della tassazione dei canoni di locazione.

Nei **contratti di sublocazione** e a titolo oneroso la base imponibile sono i corrispettivi lordi degli stessi contratti.

L'**opzione** per la cedolare secca deve essere esercitata dal locatore con:

- la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui i canoni di locazione sono maturati o i corrispettivi sono riscossi;
- l'eventuale e "volontaria" registrazione del contratto.

NB: L'opzione può essere effettuata per ciascuno dei contratti stipulati.

Nel caso si affittino **singole porzioni** della stessa unità abitativa, l'esercizio dell'opzione per il primo contratto vincola anche il regime del contratto successivo.

Gli obblighi dichiarativi sono a carico del sublocatore o comodatario che dichiarano nel caso "**redditi diversi**" e optano per la cedolare secca; mentre il titolare del diritto reale dichiara il "**reddito fondiario**".

Gli intermediari nella locazione breve

Nella locazione breve un ruolo rilevante è assegnato ai soggetti che intermediano la conclusione del contratto o che intervengono nella fase del pagamento.

La figura dell'intermediario è rappresentata dai soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare o da coloro che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

A fini della figura in commento non rileva:

- la **forma giuridica** del soggetto che svolge l'attività di intermediazione
- la **condizione di residente** o meno in Italia o di avere, o meno, una stabile organizzazione;
- la **modalità** con cui l'attività è svolta, ovvero on-line, con la gestione di portali, o tramite i canali tradizionali.

Gli intermediari hanno **obblighi di natura informativa** e devono agire in qualità di sostituti d'imposta.

Gli adempimenti a cura dell'intermediario

La legge di bilancio 2024 ha semplificato gli adempimenti degli intermediari, prevedendo che tale figura provveda a:

- **comunicare i dati dei contratti** di locazione breve;
- **operare la ritenuta**;
- rilasciare la **certificazione** al locatore per le ritenute operate (art. 4 DPR 322/98);
- **conservare** gli 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 DPR 600/73.

Rimangono **a carico dell'intermediario** gli obblighi della comunicazione dati e di operare la ritenuta anche quando egli si avvale, a sua volta, di altri intermediari o di una piattaforma online.

Il Provv. AE 12 luglio 2017 n. 132395 ha definito le modalità per assolvere ai citati adempimenti e quello del 17 marzo 2022, ha integrato il contenuto della comunicazione dei dati.

La comunicazione dei dati dei contratti

Gli intermediari effettuano la comunicazione dei dati dei contratti di **locazione breve** stipulati e conclusi per il loro tramite, anche in **forma aggregata** nel caso di contratti relativi allo stesso immobile e stipulati dallo stesso locatore.

LA COMUNICAZIONE DEI DATI	
Cosa	La comunicazione deve contenere: <ul style="list-style-type: none">• nome, cognome e codice fiscale del locatore;• durata del contratto;• indirizzo dell'immobile locato;• importo del corrispettivo lordo;• l'anno di riferimento e i dati catastali dell'immobile locato (questo dato è obbligatorio a decorrere dalle comunicazioni relative ai dati riferiti all'anno 2023).
Come	Attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, secondo le specifiche tecniche.
Quando	Entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del contratto.
Sanzioni	Da 250 a 2.000 euro in caso di omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati (Art.11 c.1 D.Lgs. 471/97).

La ritenuta operata dagli intermediari

Gli intermediari che intervengono nel pagamento o incassano corrispettivi devono **operare**, in qualità di sostituti d'imposta, una **ritenuta** del 21%, da effettuarsi sempre **a titolo d'acconto** - indipendentemente dal regime fiscale adottato dal beneficiario - e effettuare il relativo versamento.

L'intermediario non è tenuto a operare la ritenuta solo se il pagamento avviene con assegno bancario intestato al locatore.

LA RITENUTA	
Chi e cosa	Tutti gli intermediari devono operare una ritenuta del 21%, a titolo di acconto , sull'ammontare dei canoni o dei corrispettivi lordi dovuti per la locazione indicati nel contratto.
Come	La ritenuta si applica sull' intero importo che il conduttore è tenuto a versare al locatore - inclusa, la provvigione dovuta all'intermediario e senza l'abbattimento del 5% previsto per la tassazione dei canoni di locazione; - escluso l'eventuale deposito cauzionale o penale.
Quando	La ritenuta deve essere: - effettuata al momento del pagamento al beneficiario della somma richiesta per l'affitto; - versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è effettuata, anche con unico versamento cumulativo per le ritenute operate in ciascun mese
Sanzioni	Previste in caso di mancata applicazione della ritenuta (Art.14 D.Lgs. 471/97), salvo ricorso all'istituto del ravvedimento.

Il versamento della ritenuta è effettuato con il **modello F24**, utilizzando il **codice tributo "1919"**, istituito con risoluzione n. 88/E/2017.

Per recuperare in **compensazione** eventuali eccedenze di versamento delle ritenute, i codici da utilizzare sono **"1628"** per le eccedenze dello stesso anno e **"6782"** per quelle dell'anno successivo.

Gli adempimenti degli intermediari "non residenti"

Con il comma 63, lettera c), della Legge di bilancio 2024 (art. 1 L. 213/2023) è stato **adeguato l'ordinamento tributario nazionale** alla **sentenza** della C.Giust. UE 22 dicembre 2022 C-83/21, **Airbnb**.

Le modifiche apportate individuano chi adempie agli obblighi fiscali derivanti dall'art. 4 DL 50/2017; ecco il quadro aggiornato.

SOGGETTI	STABILE ORGANIZZAZIONE	ADEMPIMENTI
NON RESIDENTI	SI, in Italia	Tramite la stabile organizzazione
RESIDENTI in uno Stato membro UE	Senza, in Italia	Direttamente o nominando un rappresentante fiscale in Italia individuato tra i soggetti di cui all'art. 23X DPR 600/73

SOGGETTI	STABILE ORGANIZZAZIONE	ADEMPIMENTI
RESIDENTI al di fuori dell'UE	SI, in UE	Tramite stabile organizzazione
RESIDENTI al di fuori dell'UE	Senza, in UE	Nominando, un rappresentante fiscale. In caso di mancata nomina, sono solidalmente responsabili i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono al loro stesso gruppo.

Il CIN e la banca dati degli affitti brevi e turistici

L'art. 13-ter del decreto Anticipi (DL 145/2023) ha introdotto novità e adempimenti per i titolari o gestori delle **strutture turistico-ricettive**, i diretti proprietari di immobili destinati a locazioni brevi e per finalità turistiche e i **gestori delle piattaforme di intermediazione**.

Debutta il "**Codice identificativo nazionale**" (CIN) da esporre all'esterno di ogni stabile e da utilizzare in ogni avviso di locazione o promozione di servizi.

L'Italia si adegua alle norme comunitarie che prevedono un "**Codice Unico Europeo**" e la costituzione di una banca dati unica europea (Reg. UE 2024/1028 in vigore "a regime" da maggio 2026).

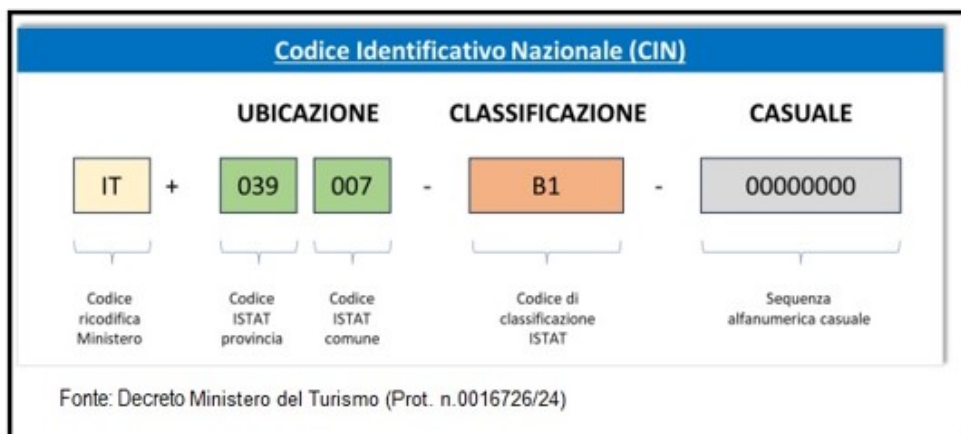
Il CIN, identifica l'unità immobiliare all'interno della banca nazionale del Ministero del Turismo: la "Banca Dati Strutture Ricettive" (BDSR).

La banca dati è partita a livello sperimentale a giugno 2024, ed entrata in funzione, insieme al portale telematico per l'assegnazione del CIN, lo scorso **3 settembre 2024**.

La deadline per adeguarsi alle nuove regole è fissata il prossimo 2 novembre 2024.

Il CIN è assegnato, presentando un'istanza in via telematica al portale dedicato con **Spid** o **Cie**.

È in atto anche un **processo di ricodifica** del CIR o codice identificativo provinciale, adottato dalle Regioni e dalle Province autonome, in CIN – il nuovo codice è alfanumerico con il seguente formato:



Per ottenere il CIN occorre avere l'altro codice regionale o provinciale (che in ogni caso va esposto se richiesto), chi ne è sprovvisto dispone di ulteriori **60 giorni** – rispetto la scadenza del 2 novembre.

All'istanza per richiedere il CIN si allega una **dichiarazione sostitutiva** (Artt. 46 e 47 DPR 445/2000), attestante i **dati catastali** dell'unità immobiliare o della struttura e, per i locatori "imprenditori" la sussistenza dei **requisiti di sicurezza** degli impianti. Sulla sicurezza sono previste nuove norme per tutti e l'applicazione di un **regime sanzionatorio**.

SANZIONE	OGGETTO DELLA MULTA
Da 800 a € 8.000	Assenza del Cin nelle unità immobiliare in locazione breve
Da 500 a € 5.000	Assenza del CIN negli annunci di locazione
Da 600 a € 6.000	Assenza requisiti di sicurezza
Da 2.000 a € 10.000	Assenza della SCIA per l'inizio attività per gli esercenti in forma imprenditoriale

 QuotidianoPiù

Locazioni brevi: aspetti fiscali della provvigione degli intermediari

Maurizio Tarantino

In caso di contratti di **locazione di immobili** a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni (**locazioni brevi**), la provvigione entra nel **calcolo della ritenuta** e nel reddito tassato.

 Dottrina / Riviste

Locazioni brevi: come cambia la cedolare secca

21 Marzo 2024 | Nicola Santangelo

Le Legge di bilancio 2024 ha modificato la disciplina fiscale sulle locazioni brevi e innalzato l'aliquota della cedolare secca dal 21% al 26%, ad eccezione di una sola unità immobiliare che il contribuente dovrà individuare in sede di dichiarazione dei redditi. L'attenzione è rivolta anche alla norma del DL Anticipi che ha riscritto le regole del CIN: dovrà essere assegnato alle unità immobiliari a uso abitativo oggetto di locazione per finalità turistiche, a quelle destinate alle locazioni brevi e alle strutture turistico-ricettive alberghiere ed extralberghiere.

Disciplina delle locazioni brevi

Le locazioni brevi sono definite dall'art. 4 DL 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, come «**i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo** di durata non superiore a trenta 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, oppure soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare».

Per espressa previsione normativa, il regime fiscale delle locazioni brevi può essere applicato anche ai corrispettivi lordi derivanti dai:

- a) contratti di **sublocazione**;
- b) contratti a titolo oneroso stipulati dal comodatario aventi a oggetto il **godimento dell'immobile** da parte di **terzi**.

Ciò a condizione che i predetti contratti siano stipulati alle condizioni che consentano di individuare una locazione breve.

Cedolare secca sulle locazioni brevi

Ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve sono applicabili, su opzione, le disposizioni dell'art. 3 D.Lgs. 23/2011, che prevede, in alternativa al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'IRPEF, un **regime di tassazione** mediante imposta operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle **imposte di registro** e di **bollo** sul contratto di locazione.

Con tale disposizione normativa, il legislatore ha esteso il regime opzionale della cedolare secca, già applicabile ai redditi fondiari derivanti dalle locazioni, anche ai redditi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti stipulati dal comodatario per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo.

Il regime fiscale delle locazioni brevi è stato recentemente oggetto di una importante modifica. La L. 213/2023 (legge di bilancio 2024), infatti, ha innalzato dal **21%** al **26%** l'aliquota da applicare, in caso di opzione, a titolo di imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve, con l'unica eccezione dei redditi relativi ad una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di **dichiarazione dei redditi**.

Benché l'innalzamento dell'aliquota possa renderla più onerosa, l'opzione della cedolare secca sulle locazioni potrebbe essere, comunque, la soluzione più economica e meno onerosa per chi intenda mettere a reddito il proprio immobile per brevi periodi. Resta inteso che la convenienza fiscale deve essere valutata caso per caso.

Esempio

Il sig. Rossi è proprietario di due immobili concessi in locazione breve per i quali ha esercitato l'opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca. Nell'anno 2024 ha stipulato contratti per complessivi € 4.000 così ripartiti:

- Immobile A: € 3.000;
- Immobile B: € 1.000.

In sede di dichiarazione dei redditi 2025 individuerà l'immobile A quale unità immobiliare da assoggettare ad aliquota ridotta del 21%.

Ai fini fiscali, il calcolo della cedolare secca da versare avverrà nel seguente modo:

- Immobile A: € 3.000 x 21% = € 630;
- Immobile B: € 1.000 x 26% = € 260;

Cedolare secca da versare: € 630 + € 260 = € 890

Pertanto, la cedolare secca sulle locazioni brevi del sig. Rossi incide nella misura del 22% circa in quanto $€ 890 \div € 4.000 = 22,25\%$

Ritenuta sui canoni

La Legge di bilancio 2024, se da un lato ha innalzato l'aliquota della cedolare secca sulle locazioni brevi, dall'altro non ha modificato la percentuale di trattenuta che gli intermediari devono operare.

Pertanto, i soggetti che esercitano **attività di intermediazione immobiliare** o che gestiscono portali telematici mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare e che intervengono nel pagamento dei canoni, continuano a operare, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta, a titolo d'acconto, del 21% sull'ammontare dei canoni al momento del pagamento al beneficiario.

Tali soggetti provvederanno, entro le tempistiche stabilite, a versare la trattenuta all'erario e a certificare i compensi.

Requisiti soggettivi delle locazioni brevi

La disciplina delle locazioni brevi si applica:

- a) ai contratti stipulati direttamente tra locatore (proprietario o titolare di altro diritto reale, sublocatore o comodatario) e conduttore;
- b) ai contratti stipulati tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali online, che mettono in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Inoltre, quanto alle parti del contratto di locazione breve, è espressamente previsto che il contratto sia stipulato da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Giova evidenziare che la condizione che il **contratto non** sia concluso nell'**esercizio di attività d'impresa** riguarda entrambe le parti del contratto.

Requisiti oggettivi delle locazioni brevi

Gli immobili oggetto di locazione breve devono avere **destinazione residenziale** e, pertanto, come meglio chiarito dall'Agenzia delle entrate con Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E, la locazione breve deve riguardare unità immobiliari, situate in Italia, appartenenti alle categorie **catastali** da **A/1** a **A/11** (**escluso A/10**, in quanto uffici o studi privati) e le relative **pertinenze** nonché, in analogia con quanto previsto per la cedolare secca sugli affitti, singole stanze dell'abitazione.

La disciplina delle locazioni brevi si applica solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di **quattro appartamenti** per ciascun periodo d'imposta. Negli altri casi, l'attività di locazione si presume svolta in **forma imprenditoriale**.

Fornitura di servizi

È compatibile con l'istituto della locazione breve la fornitura di servizi sempreché questi abbiano un rilievo subordinato e secondario rispetto all'oggetto del contratto. Nella definizione della normativa, il legislatore ha circoscritto i servizi qualificandoli come fornitura di **biancheria** e la **pulizia dei locali**. Tuttavia, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che tali servizi possano riguardare anche quelli che corredano la messa a disposizione dell'immobile quali, ad esempio, la fornitura di utenze, wi-fi e aria condizionata.

Durata del contratto

Affinché possano essere stipulati contratti di locazione breve è necessario che la durata **non sia superiore a trenta giorni**. Tale limite deve essere considerato in relazione ad ogni singola **pattuizione contrattuale**.

Codice identificativo e nuova banca dati

La modifica dell'aliquota della cedolare secca prevista dalla Legge di bilancio 2024 non è l'unico intervento che interessa le locazioni brevi. La L. 191/2023, di conversione del decreto Anticipi, ha ripreso in mano il tema relativo all'introduzione del codice identificativo e alla banca dati delle strutture ricettive.

L'obiettivo è sempre quello di ridurre l'evasione sugli appartamenti dedicati agli affitti brevi.

Il legislatore, in realtà, riprende un progetto già messo in campo dal decreto Crescita (art. 13 quater DL 34/2019, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58) anche se mai attuato.

Con questo ulteriore intervento si tenta di assegnare a ciascuna unità immobiliare destinata a locazione breve (ma anche alle unità immobiliari ad uso abitativo destinate a contratti di locazione per finalità turistiche e alle strutture turistico-ricettive alberghiere ed extralberghiere) un **codice identificativo nazionale** (CIN). L'insieme dei CIN assegnati andrà a confluire in una **banca dati unificata**.

Il codice identificativo dovrà essere esposto all'esterno dello stabile in cui è collocato l'appartamento destinato a locazione breve e dovrà essere indicato in ogni annuncio sia online che cartaceo.

La destinazione di un immobile alla locazione breve in assenza di CIN è punita con **sanzione pecuniaria** che può arrivare anche a € 8 mila. Per chi non pubblicizza il codice CIN negli annunci la sanzione è fino a € 5 mila.

È opportuno precisare che la procedura telematica di assegnazione del codice CIN da parte del Ministero del turismo non è ancora entrata in esercizio, come anche chiarito dallo stesso Ministero con avviso del 9 gennaio 2024 (<https://www.ministeroturismo.gov.it/chiarimenti-sulla-procedura-telematica-di-assegnazione-del-cin/>).

Si apprende, quindi, che «nelle more dell'attuazione, i titolari delle strutture ricettive e i locatori di unità immobiliari per finalità turistiche o di immobili in locazione breve sono tenuti a rispettare le normative regionali attualmente vigenti e, pertanto, a continuare ad utilizzare il Codice regionale o provinciale, laddove previsto nonché, nel caso di nuove strutture o di nuove attività di locazione, a richiedere l'assegnazione dello stesso all'ente territoriale di competenza».

Occorre, quindi, attendere la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dell'avviso attestante l'entrata in funzione della banca dati nazionale e del portale telematico del Ministero del turismo per l'assegnazione del CIN. Decorsi sessanta giorni dalla pubblicazione, tali disposizioni diverranno operative.

Sicurezza degli impianti

Tra i nuovi obblighi che dovrebbero entrare in vigore nel 2024, rientrano anche le prescrizioni in materia di sicurezza degli impianti.

A stabilirlo è il settimo comma dell'art. 13 ter DL 145/2023, secondo cui le unità immobiliari ad uso abitativo oggetto di locazione breve, sono munite dei requisiti di sicurezza degli impianti, come prescritti dalla normativa statale e regionale vigente.

In ogni caso, tutte le unità immobiliari sono dotate di dispositivi per la rilevazione di gas combustibili e del monossido di carbonio funzionanti nonché di estintori portatili a norma di legge da ubicare in **posizioni accessibili e visibili**, in particolare in prossimità degli accessi e in vicinanza delle aree di maggior pericolo e, in ogni caso, da installare in ragione di uno ogni 200 metri quadrati di pavimento, o frazione, con un minimo di un estintore per piano.

 Dottrina / Riviste

Locazioni brevi ai fini fiscali: chiarimenti dalla Fondazione dei commercialisti

11 Dicembre 2023 | **Federico Gavioli**

In relazione al regime fiscale delle locazioni brevi, l'espressione "appartamenti" usata dal legislatore della legge di Bilancio 2021 non può che fare riferimento a unità immobiliari a destinazione unicamente abitativa, locati da persone fisiche. Lo ha chiarito la Fondazione Commercialisti dell'ODCEC di Milano con uno specifico principio con cui ha approfondito la nozione "appartamento" nella normativa sulle locazioni brevi.

Le locazioni brevi

La Fondazione Commercialisti dell'ODCEC di Milano con riferimento alla disciplina delle locazioni brevi di cui al DL 50/2017, ritiene che l'espressione "appartamenti" usata dal legislatore con la legge di Bilancio 2021, non può che fare riferimento ad unità immobiliari a destinazione unicamente abitativa, locati da persone fisiche, così come definiti dal citato DL 50/2017.

Il quadro di riferimento

Il legislatore, ricordiamo, ha introdotto una disciplina fiscale per i contratti di locazione di immobili a uso abitativo, stipulati a partire dal 1° giugno 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 autentica. In particolare, è ora 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 che comprende servizi accessori (per esempio, la pulizia, la fornitura di biancheria). In mancanza di una norma specifica, infatti, per questi redditi non sarebbe stato possibile scegliere il regime della cedolare, in quanto

riconducibili a redditi per i quali non era previsto l'esercizio dell'opzione. Pertanto, il locatore che sceglie il regime della cedolare potrà assoggettare il reddito che ricava dalla locazione all'**imposta sostitutiva** del 21% (il DDL di Bilancio 2024 prevede l'innalzamento al 26%), invece della **tassazione ordinaria** che prevede il pagamento dell'**IRPEF** e delle relative **addizionali regionale e comunale**.

Le novità si applicano sia:

- quando i contratti sono conclusi direttamente tra il proprietario (o il sublocatore o il comodatario) e i locatari;
- quando per la loro stipula o per il pagamento dei canoni o dei corrispettivi intervengono soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare. In tali situazioni, la legge ha individuato precisi **adempimenti** nei confronti degli intermediari.

La disciplina fiscale per le "locazioni brevi" si applica ai contratti di locazione di immobili a uso abitativo, situati in Italia, di durata non superiore a 30 giorni e stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa.

Sono interessati alle nuove regole anche i contratti che prevedono la **prestazione di servizi accessori**, quali, per esempio, la fornitura di biancheria, la pulizia dei locali, la concessione dell'utilizzo delle utenze telefoniche o del wi-fi.

Non vi rientrano, invece, i contratti con i quali il locatore, oltre a mettere a disposizione l'immobile, fornisce altre **prestazioni aggiuntive** (per esempio, il servizio di colazione e la somministrazione di alimenti e bevande, la messa a disposizione di auto a noleggio, guide turistiche o interpreti; in questi casi, infatti, sarebbero riconducibili a una prestazione qualificabile, sotto il profilo fiscale, come attività d'impresa, anche se svolta in maniera occasionale).

Il regime delle locazioni brevi si applica anche:

- alle **sublocazioni**;
- ai **contratti a titolo oneroso** conclusi dal comodatario che hanno per oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi;
- ai contratti di locazione di singole stanze di un'abitazione.

In caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse persone, il termine di **30 giorni** deve essere considerato in relazione a ogni singolo contratto.

La locazione deve in ogni caso riguardare unità immobiliari appartenenti alle **categorie catastali** da **A1** a **A11** (esclusa **A10** - uffici o studi privati) locate a uso abitativo e le relative **pertinenze** (box, posti auto, cantine, soffitte, eccetera).

Sono esclusi, quindi, gli immobili che, pur avendo i **requisiti di fatto** per essere destinati a uso abitativo, sono iscritti in una **categoria catastale** diversa.

Infine, per l'applicazione delle nuove norme è irrilevante il fatto che il contratto sia concluso direttamente dal proprietario dell'immobile o tramite un soggetto che esercita attività di intermediazione immobiliare, o che gestisce un **portale telematico**, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Quando nella stipula del contratto di locazione interviene un intermediario immobiliare, il DL 50/2017, ha dettato nei suoi confronti precisi adempimenti.

Per quali contratti di "locazione breve" si può scegliere la cedolare secca

<ul style="list-style-type: none"> • la durata non deve superare i 30 giorni;
<ul style="list-style-type: none"> • la data di stipula non è anteriore al 1° giugno 2017;
<ul style="list-style-type: none"> • non è richiesta l'adozione di un particolare schema contrattuale;
<ul style="list-style-type: none"> • devono riguardare solo le unità immobiliari (locate anche per finalità turistiche) a uso abitativo (categoria catastale da A1 a A11, escluso A10), situate in Italia, e loro pertinenze;
<ul style="list-style-type: none"> • possono prevedere anche servizi accessori alla locazione (fornitura biancheria, pulizia locali, wi-fi, utilizzo utenze telefoniche);
<ul style="list-style-type: none"> • le parti (locatore e conduttore) possono essere solo persone fisiche che stipulano il contratto al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa;
<ul style="list-style-type: none"> • può trattarsi anche di sublocazione, comodato a titolo oneroso, locazioni di singole stanze di un'abitazione, sempre della durata massima di 30 giorni;
<ul style="list-style-type: none"> • possono essere conclusi direttamente dalle parti o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare o che gestiscono portali telematici.

Il c. 595, dell'art. 1 L. 178/2020, cd. legge di Bilancio 2021, prevede che il **regime fiscale** delle **locazioni brevi**, con effetto dal periodo d'imposta relativo al 2021, è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta.

Negli altri casi, a fini di tutela del consumatore e della concorrenza, l'attività di locazione, da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale.

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

Lo studio della Fondazione dei commercialisti di Milano: i punti principali

Osserva lo studio dei commercialisti di Milano che l'espressione "**appartamenti**" adottata dal legislatore con la legge di Bilancio 2021 è di uso comune nel linguaggio, ma è atecnica e svincolata da precedenti utilizzi o richiami nella normativa fiscale e diverge da quella utilizzata nel c. 1, dell'art. 4 DL 50/2017, che invece fa riferimento ad immobili ad uso abitativo.

Dal punto di vista della **interpretazione** puramente **letterale**, i principali dizionari della lingua italiana definiscono con il termine appartamento un "complesso dei locali che costituiscono l'abitazione d'una famiglia" o "l'insieme di stanze e di servizi che costituiscono un'abitazione indipendente all'interno di un edificio", ovvero ancora "un insieme di stanze formanti un'abitazione libera e separata dal resto di una casa".

Nella legislazione tributaria non si hanno precedenti utilizzi del termine "appartamenti".

Nello specifico, nella normativa IVA (DPR 633/72) non vi è alcun riferimento a tale parola e nella tariffa allegata vengono invece identificate le "**case di abitazione**" (tabella A parte II (beni e servizi al 4% n. 21), le "case di abitazione **non di lusso**" (parte III (beni e servizi al 10%), i "**fabbricati abitativi**" (127-duodevices); ancora, nel TUIR non si riscontra mai il termine "appartamenti"; è adottata invece l'espressione "unità immobiliare da adibire ad abitazione principale".

Anche nell'ambito del DPR 131/86, riferito al tributo di registro non si sovviene il termine "appartamenti"; più in particolare nella tariffa parte prima si trovano invece riferimenti, in analogia con l'IVA, alle case di abitazione, alle case di abitazione non di lusso nonché agli immobili con destinazione abitativa.

Lo studio dei Commercialisti di Milano ritiene che la nozione di "appartamento" nella normativa sulle locazioni brevi "Con effetto dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021, il regime fiscale delle locazioni brevi di cui all'articolo 4, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro unità immobiliari urbane a destinazione abitativa di tipo privato costituite da uno o più locali ed annessi situati in una costruzione ad uso residenziale o promiscuo composta da più unità. Tali unità abitative (appartamenti) possono avere sia un accesso dall'esterno (es. **villetta a schiera**) ovvero da uno spazio comune all'interno della costruzione (classico appartamento condominiale), per ciascun periodo d'imposta.

Nel caso di ricorso alla locazione breve per 5 o più unità immobiliari ad uso abitativo, come sopra descritte, la suddetta attività di locazione, da chiunque sia esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale ai sensi dell'art. 2082 del c.c.

Le disposizioni del presente comma 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 unità immobiliari ad uso abitativo come sopra definite da condurre in locazione".

 Dottrina / Riviste

Le indicazioni del fisco sulle locazioni brevi

17 Maggio 2024 | **Maurizio Tarantino**

Con la circolare n. 10/E del 10 maggio 2024, l'Agenzia delle Entrate fornisce istruzioni agli uffici sulle novità introdotte sulle locazioni brevi dalla Legge di bilancio 2024. Nuove regole anche per gli intermediari immobiliari e i gestori di portali telematici di locazioni che, all'atto del pagamento al locatore, dovranno sempre operare, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta a titolo d'acconto indipendentemente dal regime fiscale adottato dal beneficiario.

Aspetti generali

Preliminarmente, si osserva che la locazione è il **contratto** con il quale una parte (locatore) si obbliga a far godere all'altra (locatario) una cosa mobile o immobile verso il pagamento di un canone. Rispetto al contratto di **locazione ad uso abitativo "con finalità turistiche"** (art. 53 D.Lgs. 79/2011 e art. 1571 c.c.), il contratto di "locazione **breve**" (art. 4 c. 1 DL 50/2017) riguarda quei contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a **30 giorni**, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare. Come precisato con la Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E, i contratti indicati nel comma 1 dell'art. 4 DL 50/2017, tesi a soddisfare esigenze abitative transitorie anche per finalità turistiche, sono individuati sulla base delle caratteristiche dei soggetti, dell'oggetto e della durata. Non è richiesta l'adozione di un particolare schema contrattuale per indicare gli elementi del contratto, vale a dire i **contraenti**, l'**oggetto** (l'immobile ed eventuali prestazioni accessorie), la **durata** e il **corrispettivo**.

Aspetti soggetti vi	Persone fisiche che pongono in essere la locazione al di fuori dell'attività d'impresa;
	costituiscono esercizio d'impresa se derivanti dall'esercizio d'attività organizzata in forma d'impresa;
	escluse dall'ambito applicativo della norma le locazioni brevi che rientrano nell'esercizio d'attività d'impresa come definita, ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA, rispettivamente dall'art. 55 c. 2 TUIR;
Aspetti oggettivi	agevolazioni riconosciute solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta;
	in caso di destinazione alla locazione breve di cinque 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;
	gli immobili posti in locazione debbano essere a destinazione residenziale (finalità abitative).

Premesso ciò, con la Circ. AE 10 maggio 2024 n. 10/E, l'Agenzia delle Entrate fornisce istruzioni agli uffici sulle novità introdotte sulle locazioni brevi dalla Legge di bilancio 2024 (L. 213/2023). In argomento, si osserva che l'articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2024 ha modificato l'art. 4 DL 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, rubricato «Regime fiscale delle locazioni brevi», al fine di: innalzare l'aliquota dell'imposta sostitutiva; delineare le modalità per procedere agli adempimenti, da parte degli intermediari non residenti, in maniera conforme al diritto dell'Unione europea, secondo quanto declinato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.

Tassazione dei redditi derivanti dai contratti di locazione breve

Il c. 2 dell'art. 4 stabilisce che ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano le disposizioni dell'art. 3 D.Lgs. 23/2011 in caso di **opzione** per l'imposta sostitutiva nella forma della **cedolare secca**. La normativa in esame attribuisce un ruolo particolare ai soggetti che svolgono la funzione d'intermediazione nella conclusione del contratto o che intervengono nella fase del pagamento.

Definizione di intermediari	come già precisato dalla Circ. AE 12 ottobre 2017 n. 24/E, trattasi di soggetti tenuti, ai sensi dei c. da 4 a 5-ter dell'art 4 DL 50/2017, a effettuare determinati adempimenti;
Le attività degli intermediari	se intervengono nella stipula dei contratti, devono comunicare all'Agenzia delle entrate i dati a essi relativi (c. 4 art. 4 DL 50/2017);
	se incassano o intervengono nel pagamento del canone di locazione o dei corrispettivi lordi, devono operare una ritenuta, effettuare il relativo versamento e rilasciare la certificazione ai sensi dell'art. 4 DPR 322/98 (c. 5 art. 4 DL 50/2017).

La nuova aliquota per i contribuenti

Con riguardo ai redditi derivanti dalle locazioni brevi, con le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2024 (L. 213/2023), la nuova disposizione prevede:

- un **aumento dell'aliquota dell'imposta** sostitutiva nella forma della cedolare secca, ora stabilita nella misura ordinaria del 26% in luogo del 21%;
- riconosce al locatore 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.

Periodo di riferimento	La nuova aliquota del 26% si applica sui redditi di locazione maturati dal 1° gennaio 2024, a prescindere dalla data di stipula dei relativi contratti e dalla percezione dei canoni.
Imposta sostitutiva	L'aliquota dell'imposta sostitutiva della cedolare secca sarà applicata al 26% a partire dal secondo immobile dato in locazione.
La scelta del proprietario	Il proprietario che mette in locazione diverse unità ha comunque la possibilità di sceglierne una per ciascun periodo d'imposta per cui fruire dell'aliquota ridotta del 21%. La scelta andrà indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta d'interesse.

Come sottolineato dal Fisco (Circ. AE 10 maggio 2024 n. 10/E), l'imposta sostitutiva nella misura del 26% si ritiene:

- dovuta relativamente ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve maturati *pro-rata temporis* in base all'art. 26 TUIR, a partire dal 1° gennaio 2024, indipendentemente dalla data di stipula dei predetti contratti e dalla percezione dei canoni;
- fatta salva, ovviamente, la **facoltà** di usufruire dell'aliquota ridotta del 21% per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare specificamente individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

La ritenuta operata dai soggetti intermediari

Il Legislatore (Legge di Bilancio 2024) interviene sulla formulazione del c. 5 dell'art. 4 DL 50/2017 allo scopo di coordinare detta disposizione con la nuova misura dell'aliquota d'imposta, applicabile ai redditi derivanti dalle locazioni brevi in caso di opzione per il regime dell'art. 3 D.Lgs. 23/2011 (**cedolare secca**).

Finalità della norma	evitare ulteriori adempimenti a carico dei soggetti che esercitano attività d'intermediazione immobiliare, ovvero che gestiscono portali telematici, che incassano o intervengono nel pagamento dei canoni relativi ai contratti in questione;
Sostituto di imposta	qualora i soggetti che esercitano attività d'intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, incassino o intervengano nel pagamento dei canoni relativi ai contratti in questione, gli stessi sono tenuti a operare, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21%, da effettuarsi a titolo d'acconto sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario;

Ritenu ta a titolo di accolt o	per esigenze di semplificazione degli adempimenti, la ritenuta prevista dal c. 5 dell'art. 4 (DL 50/2017) è mantenuta nella misura del 21%, prevedendo, nel contempo, che sia operata dagli "intermediari" a titolo d'acconto indipendentemente dal regime fiscale adottato dal beneficiario;
Le attività à del locato re	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 (<i>ordinaria o sostitutiva</i>) 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. Al riguardo, i dati dell'imposta dovuta, delle ritenute subite e dell'imposta a saldo sono indicati nella dichiarazione dei redditi.

Gli adempimenti degli intermediari non residenti

Il Legislatore (Legge di Bilancio 2024) sostituisce il c. 5-bis dell'art. 4 DL 50/2017. La modifica normativa in commento ha la finalità di adeguare l'ordinamento tributario nazionale alla **sentenza** della C.Giust. UE 22 dicembre 2022 C-83/21, **Airbnb**.

Nel citato provvedimento della Corte di Giustizia, i giudici hanno sottolineato che l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che "*osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione e risiedano o siano stabiliti nel territorio di uno Stato membro diverso da quello di imposizione, di designare un rappresentante fiscale residente o stabilito nel territorio dello Stato membro di imposizione*".

Il Legislatore conferma la previsione già contenuta nell'originario enunciato, secondo cui i soggetti non residenti (**residenti UE** ed **extra-UE**), che hanno una **stabile organizzazione** in Italia ai sensi dell'art. 162 TUIR, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai c. 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, effettuano gli adempimenti previsti dall'art. 4 (DL 50/2017) tramite la stabile organizzazione.

Inoltre, in base al nuovo c. 5-*bis* (art. 4 DL 50/2017):

Sog get to	con una stabile organizzazione in Italia (in uno Stato UE) adempie i predetti obblighi tramite la stabile organizzazione;
Extra UE	privo di stabile organizzazione in Italia (in uno Stato UE), adempie gli obblighi in esame tramite un rappresentante fiscale.
	per i citati soggetti, residenti al di fuori dell'Unione europea, riconosciuti privi di una stabile organizzazione nell'Unione europea, che non ottemperano alla nomina del rappresentante fiscale, opera la disposizione, ora

	contenuta nel terzo periodo del c. 5-bis, che prevede una responsabilità solidale dei soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono al loro stesso gruppo;
Soggetto UE	con una stabile organizzazione in Italia adempie agli obblighi in esame tramite la stabile organizzazione;
	privo di stabile organizzazione in Italia può adempiere gli obblighi in esame direttamente ovvero tramite un rappresentante fiscale.

 Dottrina / Schede d'autore

Cedolare secca

21 Maggio 2024 | Paola Aglietta

La cedolare secca è un regime facoltativo - esercitabile alla registrazione del contratto o negli anni successivi - che prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali sul reddito da locazione degli immobili. La cedolare secca sostituisce l'imposta di registro e di bollo, dovute per registrazioni, risoluzioni e proroghe. Non sostituisce, invece, l'imposta di registro per la cessione del contratto di locazione. La scelta del regime implica la rinuncia alla facoltà di aggiornare il canone, anche se previsto nel contratto, inclusa la variazione ISTAT.

Inquadramento normativo

La cedolare secca è stata introdotta ed è disciplinata dall'art. 3 D.Lgs. 23/2011. La norma è in vigore dal 7 aprile 2011 e ha subito modifiche nel tempo.

Ambito soggettivo: requisiti del locatore

Possono optare per il regime della cedolare secca, in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche:

- il **proprietario**;
- il **titolare di diritto reale di godimento**;

di unità immobiliari abitative, locate ad uso abitativo.

L'**opzione** può essere esercitata solo dalle **persone fisiche**: la cedolare secca non si può applicare alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una **attività d'impresa**, o di arti e **professioni**.

Restano **esclusi**:

- i **soggetti diversi** dalle **persone fisiche**, a prescindere dal tipo di immobile (e, pertanto, anche se concedono in locazione immobili abitativi);
- le persone fisiche che detengono l'immobile abitativo in regime di **impresa**;
- le **società semplici** e gli **enti non commerciali**, ancorché i relativi redditi fondiari siano tassati con i medesimi criteri previsti per le persone fisiche;

- i **condomini** che concedono in locazione le unità abitative di proprietà comune, ad esempio l'alloggio del custode;

- i soggetti, anche privati, che concedono l'unità immobiliare in **sublocazione**;

- i soggetti, anche privati, che concedono in locazione una unità immobiliare situata all'**estero**, in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi e non in quella dei redditi fondiari.

Pluralità di locatori

In caso di **contitolarietà** dell'immobile l'opzione deve essere esercitata distintamente da ciascun locatore. L'opzione può essere esercitata da ciascun comproprietario anche disgiuntamente per la parte di canone proporzionale alla rispettiva quota, ma produce effetti solo in capo a colui o coloro che hanno effettuato la scelta.

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.

Ne consegue che il regime di tassazione opzionale della cedolare secca rappresenta una **deroga** al **principio di solidarietà** passiva dell'imposta (art. 57 c. 1 DPR 131/86), restando esclusi dal pagamento i soggetti comproprietari che l'hanno scelto e continuando invece ad operare per coloro che hanno mantenuto il regime ordinario, nel limite della frazione di canone a loro imputabile in base alle quote complessive di possesso dell'immobile loro spettanti.

Giova ricordare che il contratto di **locazione** stipulato anche da **un solo comproprietario** ha piena efficacia nei confronti degli altri, tenuti dunque a dichiarare la quota di reddito imputabile a ciascuno di loro e potendo autonomamente, quand'anche non individuati in contratto, optare per il regime della cedolare secca in luogo della tassazione ordinaria. A tal fine resta fermo l'obbligo che ciascuno di loro comunichi preventivamente all'inquilino la scelta del regime, con conseguente rinuncia ad esercitare la facoltà di aggiornare il canone secondo gli indici Istat (Circ. AE 4 giugno 2012 n. 20/E).

Cedolare secca e contratto di locazione stipulato dal nudo proprietario: esclusione dal regime di applicazione della cedolare secca (Risp. AE 15 febbraio 2023 n. 216)

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il **nudo proprietario** che intenda locare a terzi, avendo la disponibilità "di fatto" di una parte dell'immobile gravato di usufrutto a favore di altro soggetto, **non può optare per il regime della cedolare secca**, atteso che tale regime si pone in alternativa facoltativa rispetto al **regime ordinario** vigente per la tassazione del **reddito fondiario** ai fini dell'Irpef, in quale **non è imputato al nudo proprietario** ai sensi del citato art. 26 TUIR. L'Agenzia delle Entrate ricorda dunque che ai fini dell'imputazione del reddito, ai sensi del citato art. 26 TUIR, la costituzione del diritto di usufrutto comporta lo **spostamento** della **soggettività passiva d'imposta dal proprietario all'usufruttuario** titolare del diritto di godere della cosa e dei frutti prodotti ai sensi degli artt. 981 e 984 c.c. (richiamando tra l'altro Ris. AE 14 ottobre 2008 n. 381/E). Pertanto, il nudo proprietario non è soggetto passivo di imposta, con la conseguenza di non poter nemmeno optare per la cedolare secca.

Ambito soggettivo: requisiti del conduttore

Il locatore può optare per la **cedolare secca** anche nell'ipotesi in cui il **conduttore** concluda il contratto di locazione ad uso abitativo nell'esercizio della sua **attività professionale**.

Questo è il principio di diritto espresso con sentenza della Cass. 7 maggio 2024 n. 12395.

Fino a tale pronuncia, la possibilità di applicare la cedolare secca nel caso di locazione ad un conduttore diverso dalle persone fisiche è stata oggetto di ampia controversia. Il dibattito verteva sull'interpretazione della previsione contenuta nell'art. 3 c. 6 D.Lgs. 23/2011, secondo il quale la cedolare secca non si applica alle "unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa". Secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate (Circ. AE 1° giugno 2011 n. 26/E), occorre porre rilievo, al fine di valutare i **requisiti di accesso al regime**, "anche all'attività esercitata dal locatario ed all'utilizzo dell'immobile locato". La Corte di Cassazione, invece, sottolinea che l'esclusione di cui all'art. 3 c. 6 D.Lgs. 23/2011 si riferisce esclusivamente alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate *dal locatore* nell'esercizio di una **attività d'impresa** o di **arti e professioni**.

Resta, come in precedenza, salvo quanto previsto per i **locali commerciali** classificati nella categoria **C1** (novità introdotta dall'art. 1 c. 59 L. 145/2018).

L'opzione può poi essere esercitata anche per le unità immobiliari abitative, locate nei confronti di **cooperative edilizie** per la locazione o **enti senza scopo di lucro** (di cui al libro I titolo II c.c.), purché sublocate a **studenti universitari** e date a disposizione dei comuni con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione.

In linea di principio, il conduttore può essere anche un **ente pubblico o privato**, purché risulti in contratto la destinazione dell'immobile ad uso abitativo in conformità alle proprie finalità (Circ. AE 1° giugno 2011 n. 26/E).

Prima della Sentenza Cass. 7 maggio 2024 n. 12395: cedolare secca, locatore persona fisica e conduttore società: il caso dell'immobile ad uso foresteria (CTR Emilia Romagna 20 giugno 2019 n. 1236/7/19)

Secondo quanto affermato nella sentenza sopra citata, "il limite soggettivo di cui al comma 6 dell'art. 3 citato (il regime agevolato non si applica alle locazioni di immobili ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni) si riferisce alla figura del locatore, cioè della parte che concede in locazione, mentre nessuna discriminante è contenuta nella norma citata con riferimento alla soggettività del conduttore. Neppure si può fondatamente sostenere che tale discriminante sia stata disciplinata dal legislatore con l'introduzione del c. 6 bis sia perché la novella, entrata in vigore dal 29.3.2014, non ha efficacia retroattiva e non può dunque applicarsi ad una fattispecie contrattuale risalente al 2013, sia perché la norma disciplina fattispecie particolari di locazioni con lo scopo di agevolare la messa a disposizione di alloggi a studenti universitari o ai Comuni.

Quanto all'uso cui è stato destinato l'immobile di cui si discute (immobile ad uso abitativo locato da un soggetto privato ad una parte conduttrice "società", ad uso foresteria - nda), nel contratto si fa espressa menzione della destinazione dell'immobile ad abitazione di un dipendente della conduttrice. L'uso "foresteria" non esclude la destinazione abitativa del bene tale da integrare il presupposto oggettivo che costituisce la ratio della norma agevolativa".

È pertanto compatibile con la cedolare secca la locazione di un immobile da parte di una impresa per destinarlo "ad uso foresteria", ossia ad abitazione di un dipendente.

In senso analogo, cfr. anche CTR Lombardia 27 febbraio 2017 n. 754/19/17.

Ambito oggettivo: per quali immobili

L'opzione può essere esercitata per unità immobiliari appartenenti alle **categorie catastali da A1 a A11** (esclusa l'A10 - uffici o studi privati) locate a uso abitativo e per le relative **pertinenze**.

Quanto alle pertinenze, esse devono essere:

- locate congiuntamente all'abitazione,
- oppure locate con contratto separato e successivo rispetto a quello relativo all'immobile abitativo, a condizione che il rapporto di locazione intercorra tra le medesime parti contrattuali, nel contratto di locazione della pertinenza si faccia riferimento al quello di locazione dell'immobile abitativo e sia evidenziata la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'unità abitativa già locata.

Unità immobiliari C/1 con contratto di locazione stipulato nel 2019

L'opzione per la cedolare secca può essere fatta anche per i **contratti di locazione** di tipo **strumentale** stipulati nel 2019 (art. 1 c. 59 L. 145/2018, limitatamente ai contratti di locazione stipulati nel 2019).

I locali commerciali devono essere classificati nella **categoria catastale C/1** e avere una **superficie** fino a **600 mq**, escluse le pertinenze.

Si applica l'aliquota del 21%.

L'opzione per la cedolare secca è possibile per i soli contratti stipulati nell'anno 2019, con la precisazione che l'imposta sostitutiva non si può applicare qualora alla data del 15.10.2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale (regola prevista a fini antielusivi).

Misura dell'imposta: aliquote 10%, 21% e 26%

L'imposta sostitutiva si calcola applicando un'**aliquota** del **21%** sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti.

È poi prevista una **aliquota ridotta** pari al **10%**.

Dal 1° gennaio 2024, infine, nell'ambito delle **locazioni brevi** (ex art. 4 DL 50/2017) si applica l'aliquota del **21%** in relazione ad un solo immobile e l'aliquota del **26%** sugli ulteriori immobili concessi in locazione breve (fino al numero massimo di quattro, oltre al quale l'attività si considera svolta in forma d'impresa).

Aliquota cedolare secca	Ambito di applicazione

	<p>Contratti stipulati secondo le disposizioni di cui agli artt. 2 c. 3 e 8 L. 431/98 (contratti di locazione a canone concordato) relativi ad abitazioni ubicate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - nei comuni con carenze di disponibilità abitative (art. 1 c. 1 lett. a) e b) DL 551/88). 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 degli altri comuni capoluogo di provincia; - negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal Cipe.
Aliquota 10%	<p>Contratti di locazione stipulati nei comuni per i quali è stato deliberato, nei cinque anni precedenti la data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, lo stato di emergenza a seguito del verificarsi degli eventi calamitosi previsti dall'art. 2 c. 1 lett. c) L. 225/92 (art. 9 c. 2 bis DL 47/2014). Per l'anno 2020 tale agevolazione si applica però esclusivamente ai contratti di locazione stipulati nei comuni con popolazione fino a 10.000 abitanti.</p> <p>L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'aliquota 10% prevista dall'art. 9 c. 2 bis DL 47/2014 si applica anche ai contratti stipulati dal 2021 (Risp. AE 25 gennaio 2023 n. 160).</p>
	<p>Contratti di locazione stipulati nei comuni di cui all'art. 1 c. 1 DL 189/2016 conv. in L. 229/2016 (comuni colpiti dagli eventi sismici del 2016), in cui sia stata individuata da un'ordinanza sindacale una "zona rossa" (art. 9 c. 2 bis DL 47/2014).</p>
Aliquota 26%	<p>Contratto di locazione breve o contratto assimilato (sublocazione o locazione del comodatario) ex art. 4 DL 50/2017.</p> <p>E' possibile applicare l'aliquota del 21% su una sola unità immobiliare concessa in locazione breve, a scelta del contribuente con indicazione sulla dichiarazione dei redditi.</p>
Aliquota 21%	<p>Aliquota cedolare secca negli altri casi</p>

Base imponibile

La base imponibile sui cui applicare l'aliquota è costituita dal **100%** del **canone di locazione**, senza le **deduzioni** previste nel caso di tassazione ordinaria (pari al 5%, con ulteriore deduzione del 30% per i contratti a canone concordato).

Durata dell'opzione

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 **revoca** dell'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.

Tardiva comunicazione revoca regime cedolare secca - Remissione in bonis (Risp. AE 28 ottobre 2022 n. 530)

E' possibile ricorrere all'istituto della *remissione in bonis* per sanare la tardiva comunicazione della revoca dell'opzione per la cedolare secca, laddove il contribuente sia in grado di dimostrare di aver tenuto un comportamento coerente con detta scelta, ossia:

- possa provare di aver tempestivamente comunicato al conduttore la propria decisione di revocare l'opzione, e
- di non aver corrisposto l'imposta sostitutiva con riferimento a quell'anno di locazione.

In caso di **proroga** del contratto, è necessario confermare l'opzione della cedolare secca contestualmente alla comunicazione di proroga. La conferma dell'opzione deve essere effettuata nel termine previsto per il versamento dell'imposta di registro, cioè entro 30 giorni dalla scadenza del contratto o di una precedente proroga.

In caso di **risoluzione** del contratto, l'imposta di registro non è dovuta se tutti i locatori hanno optato per il regime della cedolare secca. Tuttavia, è necessario comunicare la risoluzione anticipata presentando all'ufficio dove è stato registrato il contratto il **modello RLI** debitamente compilato.

Sospensione dell'aggiornamento del canone di locazione

Nel caso in cui il locatore opti per l'applicazione della cedolare secca, è sospesa, per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione, la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo, inclusa la **variazione** accertata dall'ISTAT dell'**indice nazionale dei prezzi al consumo** per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nell'anno precedente.

L'opzione non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventivacomunicazione al conduttore con lettera raccomandata, con la quale **rinuncia** ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo.

Tali disposizioni sono inderogabili.

La comunicazione non è necessaria per i contratti di locazione che prevedono espressamente la rinuncia agli aggiornamenti del canone (ad esempio in una apposita clausola).

Per i contratti di locazione di durata complessiva nell'anno inferiore a trenta giorni (per i quali non vige l'obbligo di registrazione) non è necessario inviare al conduttore alcuna comunicazione.

Locazioni brevi

È possibile optare per la cedolare secca anche in relazione alle cosiddette **locazioni brevi**.

Per locazioni brevi si intendono i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a **30 giorni**, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di **biancheria** e di **pulizia** dei **locali**, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di **intermediazione immobiliare**, o soggetti che gestiscono **portali telematici**, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare (art. 4 c. 1 DL 50/2017).

Ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire dal 1° giugno 2017 si applicano le disposizioni in materia di cedolare secca con l'aliquota:

- del **21%**, fino al periodo di imposta **2023**;

- del **26%**, a partire dal periodo di imposta **2024**, con la facoltà di applicare l'aliquota ridotta al **21%** sui contratti di locazione breve relativi a una sola unità immobiliare, individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

Il regime è esteso anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di **sublocazione** e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal **comodatario** aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni previste dalla definizione di locazione breve di cui sopra.

Dal 2021, il regime fiscale delle locazioni brevi è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di **non più di quattro appartamenti** per ciascun periodo d'imposta (art. 1 c. 595 L. 178/2020).

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 ai sensi dell'art. 2082 c.c.

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

Effetti della cedolare sul reddito imponibile complessivo

Il reddito assoggettato a cedolare è escluso dal reddito complessivo, sul quale viene calcolata l'IRPEF.

Sul reddito assoggettato a cedolare e sulla cedolare stessa non possono essere fatti valere rispettivamente **oneri deducibili e detrazioni**.

Attenzione: ancorché escluso dal reddito complessivo ai fini dell'IRPEF, il reddito assoggettato a cedolare secca deve 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; rileva anche ai fini dell'**indicatore della situazione economica equivalente (ISEE)**, di cui al D.Lgs. 109/98).

Altri effetti

Nell'ambito dei contratti di locazione aventi a oggetto immobili ad uso abitativo, qualora assoggettati alla cedolare secca, alla **fidejussione** prestata per il conduttore **non** si applicano le **imposte di registro ed i bolli**.

Adempimenti

L'**opzione** per il regime della cedolare secca può essere esercitata:

- alla **registrazione del contratto**, mediante il **modello RLI**;
- in sede di **dichiarazione dei redditi** o mediante **registrazione volontaria**, nel caso di contratto non soggetto ad obbligo di registrazione (in quanto stipulato con scrittura privata non autenticata e con durata inferiore a 30 giorni nell'anno);
- in sede di **proroga** del contratto di locazione (utilizzando il modello RLI, nel termine dei 30 giorni);
- per le **annualità successive alla prima** (nel caso in cui l'opzione non sia stata esercitata per la prima annualità), sempre mediante il modello RLI.

L'esercizio o la modifica dell'opzione può essere effettuato utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia (**software RLI o RLI-web**) o presentando il **modello RLI**, debitamente compilato, allo stesso ufficio dove è stato registrato il contratto.

È ammessa la **revoca** dell'opzione, da parte del locatore, in ciascuna annualità successiva a quella in cui è stata esercitata; in tal caso deve essere effettuata entro il termine per il pagamento dell'imposta di registro inerente all'annualità non più soggetta al regime della cedolare secca (Circ. AE 1° giugno 2011 n. 26/E).

Cedolare secca e contratti di locazione non soggetti a registrazione

La cedolare secca è applicabile anche ai contratti non soggetti a registrazione, quelli cioè di durata inferiore a trenta giorni nel corso dell'anno.

L'**opzione** in tal caso si esprime nella **dichiarazione** dei **redditi**, salvo che il contribuente provveda alla registrazione del contratto in via volontaria o in caso d'uso, prima di presentare la dichiarazione, esercitando l'opzione in sede di registrazione.

Scadenze per il versamento

La cedolare secca è versata entro il **termine** stabilito per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Per l'imposta sostitutiva, pertanto, scadenze e modalità di versamento in acconto e a saldo sono le stesse previste ai fini dell'IRPEF.

Anche per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso relativi alla cedolare secca si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Codici tributo

- 1840: Cedolare secca locazioni – Acconto prima rata;
- 1841: Cedolare secca locazioni – Acconto seconda rata o unica soluzione;
- 1842: Cedolare secca locazioni – Saldo.

Trasferimento dell'immobile locato

Nel caso in cui l'immobile locato venga trasferito per **atti tra vivi** o per **successione**, il regime opzionale della cedolare secca operato dall'originario proprietario cessa di avere efficacia ai fini delle imposte sui redditi, mentre per quanto riguarda l'imposta di **registro e di bollo** continua a mantenere la sua efficacia sino al termine dell'annualità contrattuale. Per questa vale infatti la sussistenza del presupposto di applicazione della cedolare secca al momento della registrazione del contratto, della proroga o del versamento dell'imposta per le annualità successive, prima del trasferimento.

Il trasferimento del bene locato, in qualsiasi modo esso avvenga, comporta la successione o il subentro nella titolarità del contratto di locazione. L'**acquirente**, in quanto non obbligato a stipulare un nuovo contratto, può a sua volta **optare per la cedolare secca** presentando il modello RLI entro l'ordinario termine di 30 giornidalla data delsubentro oppure applicare direttamente il regime opzionale in sede di dichiarazione dei redditi nei casi consentiti (Circ. AE 4 giugno 2012 n. 20/E).

Immobile in fondo patrimoniale concesso in locazione

Ai sensi dell'art. 167 c. 1 c.c., ciascuno o ambedue i **coniugi** possono costituire un fondo patrimoniale con cui destinare determinati beni (immobili o mobili iscritti in pubblici registri o titoli di credito) a garanzia delle obbligazioni contratte per fare fronte ai bisogni della famiglia.

L'amministrazione dei beni spetta disgiuntamente ad entrambi i coniugi, mentre gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione, nonché la stipula di contratti di locazione, devono essere da loro compiuti congiuntamente (art. 180 c.c.).

L'immobile di proprietà di un solo coniuge può essere conferito in un fondo patrimoniale e concesso in locazione con destinazione abitativa.

Il trattamento fiscale dei redditi derivanti dai beni che formano oggetto del fondo patrimoniale, disciplinato dall'art. 4 c. 1 lett. b) DPR 917/86, prevede l'**imputazione** dei relativi **redditi** per la **metà** del loro ammontare a **ciascun coniuge**, indipendentemente dalla **contitolarità** o meno della proprietà dei beni.

Anche il **coniuge non proprietario** del bene immobile conferito nel fondo patrimoniale può optare in via autonoma per il regime della cedolare secca per i canoni di locazione percepiti dalla locazione del predetto bene, nella misura ovviamente a lui spettante (Circ. AE 4 giugno 2012 n. 20/E).

Le sanzioni

Nei casi di **omessa richiesta** di **registrazione** del contratto di locazione si applica la sanzione dal 120% al 240% dell'imposta di registro dovuta. Se la richiesta di registrazione è effettuata con **ritardo** non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di € 200 (art. 69 DPR 131/86).

La **mancata presentazione** della **comunicazione** relativa alla **proroga** del contratto non comporta la revoca dell'opzione esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione qualora il contribuente abbia mantenuto un comportamento coerente con la volontà di optare per il regime della cedolare secca, effettuando i relativi versamenti e dichiarando i redditi da cedolare secca nel relativo quadro della dichiarazione dei redditi.

Cedolare secca e remissione in bonis

L'art. 2 DL 16/2012 concede al locatore la possibilità di porre rimedio al mancato tempestivo adempimento delle formalità richieste dalla norma sulla cedolare secca.

La **tardiva comunicazione** dell'**opzione** può rientrare, in determinate ipotesi, nel campo di applicazione della remissione in bonis.

Non può essere ammesso a fruire dell'opportunità chi ha effettuato il **versamento** dell'imposta di **registro**, anche se in un'unica soluzione, prima di esercitare l'opzione per il regime della cedolare secca. Il pagamento dell'imposta di registro costituisce infatti manifestazione di volontà di applicare il regime ordinario.

Analogamente, non può beneficiare della **remissione in bonis**, per l'anno in corso, il contribuente che, pagando annualmente l'imposta di registro, l'abbia già versata regolarmente, senza effettuare la scelta nei termini previsti.

La remissione in bonis è percorribile esclusivamente nel caso in cui il contribuente adotti un comportamento coerente con il regime opzionale e quando:

- la violazione non sia già stata constatata o non siano "iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza";

- i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento siano posseduti alla data originaria di scadenza del termine previsto per la trasmissione della comunicazione o per l'effettuazione del relativo adempimento formale;
- la comunicazione sia trasmessa o l'adempimento eseguito entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- sia versata sanzione di € 250 contestualmente alla presentazione della comunicazione o all'effettuazione dell'adempimento (con modello F24, codice tributo 8114).

Riferimenti

Normativa

art. 1 c. 59 L. 145/2018

art. 4 DL 50/2017

art. 9 DL 47/2014

art. 3 D.Lgs. 23/2011

Prassi

Circ. AE 27 dicembre 2012 n. 47/E

Circ. AE 4 giugno 2012 n. 20/E

Circ. AE 1° giugno 2011 n. 26/E

 QuotidianoPiù

Locazioni brevi: applicazione dell'aliquota in caso di cedolare secca

Emiliano Covino

La **cedolare secca** con **aliquota al 26%** si applica dal secondo immobile dato in locazione, mentre per la prima o unica abitazione affittata l'**aliquota** è al **21%**. L'Agenzia delle Entrate, con **Circ. 10 maggio 2024 n. 10/E**, ha fornito le istruzioni sulle novità introdotte sulle **locazioni brevi**.

 QuotidianoPiù

Locazioni brevi: l'iscrizione nella banca dati nazionale

Maurizio Tarantino

Con l'introduzione del **CIN** per le unità immobiliari a uso abitativo destinate a **contratti di locazione** per finalità turistiche, per le esigenze di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, la normativa prevede che le informazioni contenute nella

banca dati saranno rese disponibili all'amministrazione finanziaria e agli enti creditori per le finalità istituzionali.
