

MILANO  
LODI  
MONZA BRIANZA



F.I.M.A.A.

## LOCAZIONI BREVI – novità per il 2023

### Previsto l'obbligo di comunicazione all'AdE dell'anno di locazione e dei dati catastali dell'abitazione

*(a cura del dott. Alessandro Cattelan, Consulente fiscale nazionale FIMAA Italia)*

Il Provvedimento dell'AdE n. 86984 del 17/03/2022 (che ha modificato il provv. n. 132395 del 12/07/2017) prevede che dal **2023** sarà obbligatorio comunicare all'Agenzia delle Entrate l'anno di locazione e i dati catastali dell'appartamento affittato con contratto di **locazione breve** sottoscritto con l'intervento di **intermediari immobiliari**.

Il provvedimento interviene come disposizione di attuazione dell'art. 4, commi 4-5-5 bis del DL. 50/2017, convertito in legge con modificazioni dalla L. 96/2017, recante "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo".

### OBBLIGO DI INVIO DEI DATI

Il Provvedimento ha introdotto per i soggetti che:

- **esercitano attività di intermediazione immobiliare,**
- **gestiscono portali telematici,**

**l'obbligo di trasmissione dei dati relativi ai contratti di locazione breve** stipulati grazie alla loro intermediazione entro il 30/06 dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono i predetti dati.

In particolare, i soggetti sopra riportati, comunicano, attraverso i servizi dell'AdE:

- a) il nome, il cognome, e il codice fiscale del locatore;
- b) la durata del contratto;
- c) l'indirizzo dell'immobile locato;
- d) l'importo del corrispettivo lordo;
- e) l'anno di riferimento;
- f) i dati catastali dell'immobile locato.

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

**La trasmissione dei dati avviene tramite software scaricabile dal sito dell’Agenzia delle Entrate e dovrà essere utilizzato a decorrere dalle comunicazioni relative ai dati riferiti all'anno 2021.**

Eventuali modifiche alle specifiche tecniche sono pubblicate nell'apposita sezione del sito internet dell'AdE.

**L'indicazione dei dati catastali, facoltativa in fase di prima applicazione, sarà obbligatoria a decorrere dalle comunicazioni relative ai dati riferiti all'anno 2023.**

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di locazione breve è punita con la **sanzione** di cui all'art. 11, comma 1 del D.Lgs. 471/1997:

**da € 250,00 a € 2.000,00.**

**La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza**, o se, nel medesimo termine (entro il 30/06), è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

## **CARATTERISTICHE DELLA LOCAZIONE BREVE**

Per locazioni brevi si intendono quei contratti che hanno ad oggetto la locazione di **immobili ad uso abitativo**<sup>1</sup> di durata **non superiore a 30 giorni** e possono includere, in aggiunta, la prestazione di servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali<sup>2</sup>, come da art. 4 comma 1 DL 50/2017.

La locazione breve si inserisce al di fuori della sfera imprenditoriale e **può riguardare esclusivamente le persone fisiche che non svolgono attività d'impresa.**

I contratti possono essere stipulati attraverso tre metodi principali:

- a) direttamente;
- b) tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare;
- c) tramite soggetti che gestiscono portali telematici.

## **ALTRE FATTISPECIE CONTRATTUALI**

Vi sono altre fattispecie contrattuali rientranti nella definizione di locazione breve, come da art. 4 comma 3 del DL 50/2017:

- **contratti di sublocazione**, purché il contratto di locazione rispetti quanto disciplinato dalla norma, sia cioè stipulato tra persone fisiche;
- **contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario** aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, vale la stessa regola vista per i contratti di sublocazione.

---

<sup>1</sup> N.d.A.: riguardano solo le unità immobiliari a uso abitativo (categoria catastale da A1 a A11, escluso A10), situate in Italia, sono comprese anche le loro pertinenze.

<sup>2</sup> N.d.A.: Tale riferimento è importante poiché la fornitura di tali servizi non costituisce una presunzione di attività organizzata riconducibile ad un'attività di impresa. Presunzione che invece si ha, come vedremo, per il numero di unità abitative locate.

## REGIME DI IMPOSIZIONE FISCALE

L'imposizione fiscale sulle locazioni brevi segue due vie:

- imposizione fiscale ordinaria;
- applicazione della cedolare secca.

L'imposizione fiscale ordinaria fa rientrare i redditi derivanti da locazioni brevi nell'alveo dei redditi fondiari e pertanto andranno a cumulare con i redditi complessivamente percepiti cui verrà applicata l'IRPEF con il criterio della imposizione fiscale ordinaria.

È stata data, tuttavia, la possibilità di **optare per l'applicazione della cedolare secca**.

La cedolare è stata introdotta dal D.Lgs. 23/2011, da ultimo modificato con L. 160/2019; **la norma prevede la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva:**

- dell'imposta sulle persone fisiche (IRPEF) e addizionali;
- dell'imposta di registro;
- dell'imposta di bollo<sup>3</sup>;

con aliquota del 21% da applicare sul canone o sul corrispettivo lordo.

La disciplina della locazione breve si inserisce dunque nel solco già tracciato dalla disciplina fiscale della cedolare secca; si osserva, infatti, come già l'art. 2, comma 2 del D.Lgs. 23/2011 stabiliva che: *la cedolare secca può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione.*

Sulla base della definizione contenuta nel Provvedimento dell'AdE n. 132395 del 12.7.2017, per **corrispettivo lordo** derivante dal contratto di locazione si intende l'ammontare dovuto dal conduttore sulla base delle fattispecie contrattuali delle locazioni brevi, sublocazioni o contratti conclusi dal comodatario. Pertanto la base imponibile sulla quale applicare la ritenuta, a titolo di imposta o acconto, va modulata in relazione al contratto sottoscritto. Se il canone pattuito comprende oltre alla locazione anche le prestazioni di servizio accessorie come previste dalla normativa (quindi servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali), la ritenuta andrà applicata sull'intero importo, così come la provvigione prevista per l'intermediario qualora sia decurtata dall'importo pattuito con il conduttore.

## RUOLO DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA – SOGGETTI RESIDENTI

I soggetti che:

- esercitano attività di intermediazione immobiliare;
- gestiscono portali telematici;

mettendo in contatto persone alla ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora:

---

<sup>3</sup> N.d.A.: la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione.

a) incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione per conto del locatore;  
*oppure*

b) intervengano nel pagamento dei canoni di locazione;

sono obbligati ad operare in qualità di sostituti d'imposta e dunque **applicare una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni all'atto del pagamento al beneficiario** e provvedono:

1) al versamento delle ritenute con modello F24<sup>4</sup>;

2) alla compilazione della certificazione unica<sup>5</sup>.

Nel caso in cui non sia stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca, la ritenuta operata dal sostituto di imposta si considera operata a titolo di acconto.

## CODICI TRIBUTO

L'AdE ha istituito un codice tributo per il versamento della ritenuta operata:

- cod. trib. **"1919"** denominato **"Ritenuta operata all'atto del pagamento al beneficiario di canoni o corrispettivi, relativi ai contratti di locazione breve, art. 4 comma 5 del DL 50/2017"**.

In sede di compilazione del modello F24, il codice tributo è esposto nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nei campi "Rateazione/regione/prov/mese rif." e "Anno di riferimento" del mese e dell'anno cui la ritenuta si riferisce, rispettivamente nei formati "MM" (mese) e "AAAA" (anno).

### ***Eccedenze di versamento***

- Per recuperare in compensazione, mediante il modello F24, le **eventuali eccedenze di versamento delle ritenute dai pagamenti di competenza del medesimo anno**, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 175/2014, dovrà essere utilizzato il codice tributo **"1628"**, denominato **"Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi - art. 15, c. 1, lett. b) D.Lgs. 175/2014"**<sup>6</sup>.
- Per recuperare in compensazione, mediante il modello F24, le **eventuali eccedenze di versamento delle ritenute dai pagamenti di competenza dell'anno successivo**, dovrà invece essere utilizzato il codice tributo **"6782"**, denominato **"Eccedenza di versamenti di ritenute di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta – Mod. 770 semplificato"**, istituito con Risoluzione n. 9/E del 18/01/2005.

<sup>4</sup> Ex articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

<sup>5</sup> Ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

<sup>6</sup> N.d.A.: istituito con risoluzione n. 13/E del 10 febbraio 2015, seguendo le indicazioni ivi specificate.

## **RUOLO DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA – SOGGETTI NON RESIDENTI**

I soggetti intermediari non residenti, se in possesso di una stabile organizzazione in Italia<sup>7</sup>, qualora incassino i canoni o corrispettivi derivanti dai contratti di locazione breve, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi previsti per i soggetti residenti attraverso la loro organizzazione sul suolo italiano. Se tuttavia i soggetti non residenti sono privi di stabile organizzazione in Italia, per adempiere agli obblighi previsti, in qualità di responsabili d'imposta, devono nominare un rappresentante fiscale.

### **IMPOSTA DI SOGGIORNO**

L'intermediario che incassa il canone o il corrispettivo, o che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, **è responsabile del pagamento:**

- a) **dell'imposta di soggiorno** di cui all'art. 4 del D.Lgs 23/2011;
- b) **del contributo di soggiorno** di cui all'art. 14, comma 16, lettera e), del DL 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010.

Pertanto, l'intermediario dovrà incassare i tributi locali per poi riversarli secondo le modalità previste localmente.

La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30/06 dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo.

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 pari al 30% dell'importo dovuto<sup>8</sup>.

### **PRESUNZIONE SVOLGIMENTO ATTIVITÀ D'IMPRESA**

L'art. 1, comma 595 della L. 178/2020 ha introdotto una **presunzione relativamente allo svolgimento dell'attività d'impresa qualora vengano affittati o destinati con stipula di un contratto di locazione breve, direttamente o tramite un intermediario, più di quattro immobili abitativi.**

Tale presunzione opera quindi sia che si tratti di una locazione diretta da parte del locatore al conduttore sia che si tratti di una locazione nella quale intervenga un intermediario o una piattaforma.

---

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> La sanzione è applicata con le modalità previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

In sostanza **la persona fisica che lochi più di quattro immobili abitativi nel corso dell'anno, anche non contemporaneamente, attraverso contratti di locazione breve fa scattare automaticamente l'esercizio di attività d'impresa** con tutte le conseguenze in termini di comunicazioni e adempimenti obbligatori.

Parte della dottrina, riferendosi al termine adottato dal legislatore che parla di **destinazione** delle unità abitative, sposando una interpretazione alquanto rigida della norma<sup>9</sup>, ritiene che, ad esempio, dare mandato ad un'agenzia di gestire cinque immobili in ambito turistico, dei quali solo quattro effettivamente affittati con un contratto di locazione breve nel corso dell'anno, configuri in ogni caso l'esercizio di un'attività d'impresa. Si ritiene prudente, alla data attuale uniformarsi a tale lettura, riducendo al numero di quattro le unità abitative affidate all'intermediario per la locazione.

È del tutto evidente che se quattro appartamenti fossero destinati alla locazione breve e quelli successivi al quarto (escluso) fossero locati con la formula ordinaria del quattro più quattro, ex Legge 431/1998, non ricorrerebbero i presupposti per ricondurre tale attività ad un'attività d'impresa.

## **PRINCIPALI DIFFERENZE TRA LOCAZIONI BREVI E LOCAZIONI TURISTICHE**

Le locazioni turistiche rappresentano un più ampio insieme che contiene al proprio interno le locazioni brevi; benché anche queste si caratterizzino per una durata molto spesso inferiore ai 30 giorni, si differenziano dalle locazioni brevi relativamente al trattamento fiscale oltretutto spesso alla tipologia di servizi offerti<sup>10</sup>, se infatti i redditi derivanti dalle locazioni brevi rientrano all'interno dei redditi fondiari, i redditi prodotti nella più ampia definizione di locazione turistica (ove evidentemente non esistano i presupposti di applicazione della locazione breve) sono riconducibili ad un reddito d'impresa o, qualora l'attività sia svolta occasionalmente, all'interno dei redditi diversi ex art. 67 TUIR.

Maggio 2022

---

<sup>9</sup> Nella norma, ex comma 595, art. 1 Legge 178/2020, infatti si fa riferimento al termine **destinazione**, il testo recita infatti: **“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...”** tale forma lascerebbe presupporre che la prevalenza della destinazione iniziale rispetto all'effettivo numero di appartamenti locati nel corso dell'anno.

<sup>10</sup> N.d.A.: Si ricorda che al di fuori dei servizi espressamente previsti dall'art. 4 DL 50/2017, cioè prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, l'offerta di altri servizi determina la presunzione dell'esistenza di un'organizzazione e pertanto il reddito prodotto verrà ricondotto ad un reddito di impresa.