

Maggio 2017

Il regime fiscale delle locazioni brevi

Giorgio Beretta, Dottorando di ricerca in Discipline Manageriali, Finanziarie e Giuridiche per la Gestione Integrata d'Azienda presso l'Università Carlo Cattaneo – LIUC di Castellanza (VA)

Con il Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, 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”, che accompagna il Documento di Economia e Finanza (DEF) 2017, il legislatore è intervenuto con riguardo al regime fiscale delle locazioni brevi, definite come quelle aventi durata non superiore a 30 giorni nell’anno solare¹.

L’art. 4 del citato decreto, rubricato appunto “regime fiscale delle locazioni brevi”, dispone, a partire dal 1° giugno 2017, l’applicazione del prelievo sostitutivo della cedolare secca di cui all’art. 3 del D.lgs., 14 marzo 2011, n. 23, con aliquota pari al 21%, ai “redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data”.

A dispetto di quanto riportato a mezzo stampa, la misura non introduce alcun nuovo tributo, dal momento che la cedolare secca, quale forma di imposizione sostitutiva dei redditi fondiari dell’Irpef nonché delle imposte di registro e di bollo dovute al momento della stipulazione, del rinnovo e della risoluzione del contratto di locazione, risulta disciplinata nel nostro ordinamento sin dal 2011. Né tantomeno è stato mutato il perimetro applicativo del regime sostitutivo *de quo*, sia con riferimento ai soggetti passivi, che continuano ad essere rappresentati dai proprietari ovvero dai titolari di diritti reali di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo (l’unica novità in questo senso è rappresentata dall’estensione della cedolare secca applicabile agli affitti brevi anche all’ipotesi della sublocazione e dei contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario²), sia rispetto alla base imponibile sulla quale opera il prelievo, costituita dall’ammontare lordo dei canoni di locazione percepiti dal locatore nel corso dell’anno solare.

Piuttosto, la novità che merita di essere segnalata attiene al coinvolgimento diretto degli intermediari immobiliari nel ruolo di sostituti d’imposta, tanto ai fini della liquidazione

¹ D.L., 24 aprile 2017, n. 50.

² Art. 4, comma 2, del D.L. n. 50/2017.

e del versamento dei tributi in luogo dei locatari quanto per l'assolvimento dei connessi obblighi dichiarativi e certificativi, oltre che in qualità di soggetti tenuti a monitorare e a comunicare all'Amministrazione finanziaria i dati dei contratti conclusi per il loro tramite. Tra questi – e qui si scorge l'elemento di maggiore audacia della misura in commento – vengono annoverati anche i gestori dei portali online, vale a dire i soggetti che gestiscono piattaforme telematiche (di cui la più nota è sicuramente Airbnb) attraverso cui proprietari ed affittuari vengono posti in relazione.

Invero, come si avrà modo di approfondire in prosieguo, l'individuazione dei soggetti operanti telematicamente destinatari degli obblighi sostitutivi predetti appare alquanto imprecisa e perciò dovrà essere verosimilmente oggetto di successivi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria in via di prassi ovvero mediante la conclusione di apposite convenzioni tra l'Agenzia e tali gestori al fine di definire le modalità di collaborazione per il monitoraggio delle locazioni brevi, altra importante novità contenuta nel decreto in commento.

La definizione del concetto di “locazione breve”

Ai fini dell'applicazione del regime fiscale testé sommamente descritto, il comma 1 dell'art. 4 si preoccupa innanzitutto di fornire una definizione del concetto di “locazione breve”. In particolare, l'estensore del Decreto legge qualifica in tal senso “i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni”.

L'individuazione di una soglia temporale pari al massimo a 30 giorni in ordine all'attribuzione della qualifica di brevità alla durata della locazione, ancorché costituisca una precisazione necessaria al fine di apportare certezza con riguardo all'applicazione del regime fiscale ivi disciplinato, non costituisce tuttavia una novità assoluta. In effetti, la medesima classificazione risulta impiegata dall'Amministrazione finanziaria per individuare i contratti di durata inferiore a 30 giorni complessivi nell'anno solare³, vale a dire le “locazioni o affitti di immobili, non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata di durata non superiore a trenta giorni complessivi nell'anno” di cui all'art. 2-bis dell'Allegato A della Tariffa Parte Seconda – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso del D.P.R., 26 aprile 1986, n. 131, per i quali non sussiste obbligo di registrazione in termine fisso, bensì appunto solo in caso d'uso, secondo le modalità previste dall'art. 5 del TUR.

Come espressamente indicato dal comma 2, terzo periodo, dell'art. 3 del D.lgs., 14 marzo 2011, n. 23 – riscontro normativo altresì confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26/E del 2011⁴ – il regime sostitutivo della cedolare secca poteva già essere applicato ai contratti non soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso, in quanto appunto inferiori a 30 giorni complessivi nell'anno. Ai fini del computo del periodo *de quo*, la stessa Agenzia ha peraltro chiarito che la durata deve essere

³ Agenzia delle Entrate, circolare 1° giugno 2011, n. 26/E, par. 8.2.

⁴ Id., par. 1.2.

determinata sommando tutti i rapporti di locazione anche di durata inferiore a 30 giorni intercorsi nell'anno con il medesimo locatario⁵. L'intervento contenuto nel testo della Manovra correttiva 2017 non innova dunque sul punto, dal momento che l'applicabilità dell'istituto della cedolare secca agli affitti inferiori a 30 giorni complessivi nell'anno risultava già possibile alla luce della normativa e della prassi di riferimento appena richiamate.

Le ipotesi del sublocatore e del comodatario

L'unica novità al riguardo attiene all'estensione dell'applicabilità della cedolare secca anche alle ipotesi della sublocazione e dei contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario, fattispecie che viceversa risultano espressamente escluse dal campo di applicazione del suddetto regime sostitutivo in caso di stipulazione di contratti di locazione eccedenti i 30 giorni.

L'estensione *de qua* si motiva, a nostro avviso, con il fatto che le locazioni brevi possono essere concluse anche dal locatario che (magari durante la propria permanenza in altro luogo) decida di sub-affittare l'immobile locato, nonché, stante la natura per così dire informale ed estemporanea degli affitti brevi, i quali non necessariamente sono conclusi da chi sia anche proprietario o abbia un diritto reale (ad esempio, l'usufrutto) sul bene, ma possono essere stipulati anche da chi abbia la mera disponibilità di fatto dell'immobile o ne lo detenga in forza di un contratto di comodato. Tale evenienza è ancor più evidente alla luce dell'estensione del regime fiscale in rassegna agli affitti conclusi tramite piattaforme telematiche, come ad esempio Airbnb, ove non è infrequente che il soggetto che pubblica un annuncio non sia il proprietario o titolare di altro diritto reale sull'immobile, bensì abbia solamente il *placet* (in forma verbale o addirittura tacita) del proprietario ovvero del titolare del diritto reale (si pensi solamente al caso in cui l'affitto dell'immobile sia "gestito" da un parente, rispetto a cui il rapporto tra i due soggetti potrà eventualmente configurare un contratto di comodato concluso verbalmente⁶). Sotto questo profilo, dunque, l'estensione della cedolare secca sugli affitti brevi alle ipotesi dei proventi conseguiti dal sublocatore o dal comodatario appare assolutamente giustificata.

L'esercizio di un'attività di impresa

Eguale già oggetto di puntuale disciplina normativa risulta la delimitazione qualitativa delle locazioni sulla quali può intervenire il prelievo sostitutivo della cedolare secca. A mente dell'art. 3, comma 1, del D.lgs., 14 marzo 2011, n. 23, l'opzione per la cedolare secca può infatti trovare applicazione esclusivamente in

⁵ Agenzia delle Entrate, circolare 1° giugno 2011, n. 26/E, par. 2.2.; circolare 16 gennaio 1998, n. 12/E, par. 2.

⁶ Secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, l'onere della forma scritta previsto dall'art. 1350 c.c. non viene infatti ad interessare il comodato immobiliare, ancorché di durata ultranovennale (cfr., *ex pluribus*, Cass. Civ., Sez. III, 3 aprile 2008, n. 8548).

relazione ai redditi delle persone fisiche (sono dunque escluse le società di persone commerciali, i cui proventi sono qualificati *ex lege* come redditi di impresa⁷) derivanti da contratti di locazione aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo locati per finalità abitative e le relative pertinenze. Sul punto, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che tale condizione si ritiene soddisfatta innanzitutto qualora la locazione attenga ad immobili “censiti nel catasto dei fabbricati nella tipologia abitativa (categoria catastale A, escluso A10) ovvero per i quali è stata presentata domanda di accatastamento in detta tipologia abitativa”, viceversa dovendosi ritenere “esclusi gli immobili che, pur avendo i requisiti di fatto per essere destinati ad uso abitativo, sono iscritti in una categoria catastale diversa (ad esempio fabbricati accatastati come uffici o negozi)”⁸. Sempre ai fini del requisito in parola, e a prescindere dal classamento dell’immobile, secondo l’Amministrazione finanziaria si rende necessario considerare l’attività esercitata dal locatario e l’utilizzo da questi effettuato dell’immobile locato, dimodoché risulta preclusa la facoltà di optare per il regime sostitutivo ai locatari che impieghino l’immobile nell’ambito di un’attività imprenditoriale o professionale, ovvero qualora l’immobile sia oggetto di uso promiscuo.

Pur confermando l’interpretazione appena esposta, il comma 1 del Decreto legge n. 50 del 2017 si concentra solamente sull’ipotesi in cui il locatore svolge un’attività di impresa, tralasciando invece di precisare se siffatta attività di impresa debba necessariamente essere svolta in via abituale ovvero anche occasionalmente, senza inoltre fare alcun cenno al caso dell’impiego dell’immobile nell’esercizio di un’attività professionale, né tantomeno facendo riferimento all’attività eventualmente svolta nell’immobile dal conduttore.

Al riguardo, se la mancata menzione di quest’ultima ipotesi si spiega agevolmente con la circostanza che è difficile ravvisare l’esistenza di un’attività imprenditoriale in presenza dell’impiego da parte di un medesimo soggetto di un immobile per una durata inferiore a 30 giorni all’anno, la precisione in ordine alla rilevanza della natura abituale ovvero anche occasionale dell’attività di impresa non costituisce invece circostanza marginale, atteso il verosimile carattere estemporaneo delle locazioni di breve durata, specie se concluse mediante l’ausilio di portali telematici come Airbnb. In proposito, è dunque lecito chiedersi cosa accade quando l’affitto dell’immobile (o financo di una porzione di esso, come una camera ammobiliata) si configuri come attività imprenditoriale, ancorché svolta in via occasionale. Al pari dell’ipotesi di esercizio in via abituale di un’attività di impresa, disciplinata dagli artt. 55 e ss. del TUIR, anche in tale circostanza, in effetti, i redditi derivati dall’impiego dell’immobile non sarebbero più da qualificare come redditi fondiari ai sensi degli artt. 36 e ss. del TUIR – i soli per i quali trova applicazione il regime sostitutivo della cedolare secca – bensì quali redditi diversi ai sensi dell’art. 67, comma 1, lett. i). La circostanza che, in presenza di un’attività imprenditoriale, non possa trovare applicazione l’istituto della cedolare secca

⁷ Art. 6, comma 3, D.P.R., 22 dicembre 1986, n. 917.

⁸ Agenzia delle Entrate, circolare 1° giugno 2011, n. 26/E, par. 1.2.

è d'altronde confermato, seppur indirettamente, nella richiamata circolare n. 26/E, laddove l'Agenzia specifica che il regime *de quo* “non trova applicazione con riferimento ai contratti di sublocazione di immobili, in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. h) del TUIR e non tra i redditi di natura fondiaria” (circostanza che, invece, come anticipato, rientra appieno nel perimetro applicativo della cedolare secca sulle locazioni brevi)⁹.

La questione dei servizi accessori

La questione della corretta qualificazione dei proventi derivanti dalla locazione breve di immobili ad uso abitativo, specie con riguardo all'individuazione della soglia oltre la quale la stipulazione di contratti di affitto configura un'attività imprenditoriale per il locatore, diviene ancor più intricata alla luce dell'espressa inclusione, tra i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, anche di “quelli che prevedono la fornitura di servizi di biancheria e di pulizia dei locali”¹⁰.

L'inciso normativo pare introdurre una presunzione di non-imprenditorialità con riferimento ai servizi offerti dal locatario (direttamente o a mezzo terzi) al conduttore. Tale disposizione, se ha il pregio di ampliare il concetto di imprenditorialità ai fini dell'applicazione del regime in esame e dunque la platea dei contribuenti sottoposti al prelievo sostitutivo da parte dell'intermediario, risulta nondimeno singolare. Si fatica, in effetti, a comprenderne fino in fondo la *ratio*. Perché infatti dovrebbe risultare esclusa dall'ambito imprenditoriale, per espresso disposto normativo, non tanto la fornitura della biancheria (trattandosi di un servizio con ogni evidenza assolutamente indispensabile) quanto la pulizia dei locali affittati, mentre invece, potenzialmente, l'erogazione di un modesto servizio quale quello di prima colazione (per quanto in forme alquanto spartane¹¹) potrebbe indurre a ritenere l'attività come imprenditoriale? Tanto più considerando che, di frequente, l'attività di pulizia dei locali non viene svolta direttamente dal locatario, bensì da un'impresa (o persona di fiducia) terza, mentre invece, specie nel caso di affitto di una stanza in un contesto di condivisione degli altri locali con l'affittante, la prima colazione potrebbe essere verosimilmente preparata e servita all'ospite direttamente dal locatario.

La sola inclusione delle attività di fornitura di biancheria e, soprattutto, di pulizia dei locali tra quelle ricomprese entro il diritto di godere e disporre dell'immobile da parte del proprietario ai sensi dell'art. 832 c.c., appare dunque del tutto arbitrario e non pienamente giustificato alla luce del criterio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. Invero, la stessa Corte di Giustizia, richiesta di definire quando un'operazione, in

⁹ Id., par. 1.2. Sempre secondo la Circolare, non è possibile applicare la cedolare secca sui “contratti di locazione di immobili situati all'estero, in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. f) del TUIR e non dei redditi fondiari”.

¹⁰ Art. 4, comma 1, del D.L. n. 50/2017.

¹¹ Nelle forme, ad esempio, di una macchina del caffè messa a disposizione dell'ospite o di qualche brioches confezionata.

presenza di una molteplicità di servizi resi, debba considerarsi esente o meno ai fini IVA, ha ritenuto che la fornitura di servizi di pulizia non costituisca necessariamente una prestazione connessa all'affitto di un immobile¹². Sul punto, è interessante anche richiamare quanto previsto dalla legislazione civilistica in materia. In particolare, il D.lgs., 25 maggio 2011, n. 79 (“Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo”), all’art. 12, comma 1, lett. a), definisce come extralberghiera l’attività esercitata chi, per fine speculativo o professionale, si obbliga, per periodi di tempo non eccessivamente prolungati, a concedere in godimento un immobile ammobiliato, arredato e provvisto delle necessarie somministrazioni (luce, acqua, ecc.) e a fornire alcuni servizi personali (dazione e manutenzione della biancheria da letto e da bagno, riassetto dei locali, ecc.), nonché a consentire la fruizione delle utenze¹³. Costituendo il turismo (le locazioni turistiche hanno solitamente durata inferiore ai 30 giorni) materia di competenza legislativa residuale regionale *ex art. 117 Cost.*, si riscontra peraltro una classificazione alquanto disomogenea tra le varie leggi regionali con riguardo alla tipologia di servizi offerti in forma non imprenditoriale (comunque la si pensi, sotto questo aspetto il referendum costituzionale, riportando la materia entro l’alveo della competenza statale, avrebbe senz’altro fatto un po’ di ordine)¹⁴.

Il ruolo dell’intermediario

La novità più pregnante contenuta nell’art. 4 del Decreto legge in rassegna riguarda tuttavia il ruolo affidato agli intermediari immobiliari, tanto telematici che non¹⁵. Al riguardo, il comma 4 dell’art. 4 del Decreto dispone innanzitutto che “i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali

¹² CGE, 11 giugno 2009, causa C-572/07, RLRE Tellmer Property sro, par. 24.

¹³ Con riguardo alla definizione dell’attività di “affittacamere”, si vedano, *ex pluribus*, Cass. Civ., Sez. VI, 16 gennaio 2015, n. 704; Cass. Civ., Sez. III, 18 maggio, 1993, n. 5632; Cass. Civ., Sez. III, 22 gennaio 1991, n. 575.

¹⁴ Cfr. Camera dei Deputati, Testo di legge Costituzionale 12 aprile 2016, art. 31, che introduceva la lett. s) al secondo comma dell’art. 117 Cost, la quale riportava le “disposizioni generali e comuni sulle attività culturali e sul turismo” nell’alveo di quelle di esclusiva competenza statale. Per una panoramica circa l’attuale disomogeneità delle leggi regionali si confrontino, a titolo esemplificativo e non esaustivo, la legge regionale sul turismo della Regione Veneto che, all’art. 27-*bis*, definisce “locazioni turistiche” “gli alloggi dati in locazione esclusivamente per finalità turistiche, ai sensi dell’articolo 1 della legge 9 dicembre 1998, n. 431, senza prestazione di servizi”, e quella dell’Emilia Romagna, la quale, all’art. 12, stabilisce che “non sono soggetti alla disciplina dell’esercizio di case e appartamenti per vacanze i proprietari o usufruttuari che danno in locazione a turisti case e appartamenti (...) senza la fornitura di servizi aggiuntivi e sempre che l’attività non sia organizzata in forma di impresa”, con la legge in materia della Regione Piemonte, la quale invece nell’ambito delle locazioni turistiche (art. 16) consente la fornitura della biancheria e la pulizia dei locali ma esclude la somministrazione di cibi e bevande, nonché con la legge della Provincia di Bolzano, concernente la “Disciplina dell’affitto di camere ed appartamenti ammobiliati per ferie”, che consente (art. 1-*bis*) la prestazione del vitto in forma non imprenditoriale e la messa a disposizione dell’attrezzatura e dell’arredamento.

¹⁵ Infatti “non osta all’esercizio dell’opzione per la cedolare secca da parte del locatore l’intervento di un’agenzia che operi come mero intermediario tra locatore e conduttore”. Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 1° giugno 2011, n. 26/E, par. 1.2.

on-line, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i dati relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3 conclusi per il loro tramite”.

Il mancato ottemperamento dei suddetti obblighi di monitoraggio e trasmissione dei dati comporta l'applicabilità, a carico dell'intermediario, della sanzione amministrativa, modulabile da un minimo di 250 ad un massimo di 2000 Euro, di cui all'art. 11 del D.lgs., 18 dicembre 1997, n. 471 (“Altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto”), corrispondente alla misura sanzionatoria applicabile in caso di omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria, della mancata, incompleta o non veritiera risposta ai questionari, dell'inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di finanza. Il Decreto prevede tuttavia la riduzione alla metà dell'importo sanzionatorio suddetto qualora la trasmissione o la correzione dei dati precedentemente comunicati mediante successivo invio avvenga nel termine (breve) di 15 giorni successivi alla scadenza¹⁶. La riduzione alla metà della sanzione costituisce una previsione di buon senso, che si mostra in continuità d'intenti con analogha previsione contenuta nel medesimo articolo ai commi 2-bis e 2-ter, concernenti le ipotesi di mancata o errata trasmissione delle fatture emesse e ricevute e dell'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, così come previsto dagli artt. 21 e 21-bis del D.L., 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L., 30 luglio 2010, n. 122¹⁷.

Quanto alle modalità e ai termini di trasmissione dei dati, con cui si dovrà altresì assicurare il corretto trattamento e la sicurezza degli stessi, nonché in ordine ai relativi modelli dichiarativi, il comma 6 dell'art. 4 del Decreto legge prevede che essi dovranno essere stabiliti con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni dall'entrata in vigore del Decreto¹⁸.

¹⁶ Si deve invece ritenere che non rileverà la disposizione contenuta nel comma 4-bis di cui all'art. 7 del D.lgs. n. 472/1997, secondo cui “salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà”, in quanto “detta disposizione costituisce una norma generale di “chiusura” del sistema, applicabile ai soli casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore e, pertanto, non trova applicazione con riferimento alle fattispecie di ritardo che risultino, nel sistema, già sanzionate, quali quelle relative alle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, ai fini Iva, del sostituto d'imposta e con riferimento ad ogni altra ipotesi in cui il ritardo dichiarativo sia già direttamente regolato”. Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 12 ottobre 2016, n. 42, par. 2.2.3.

¹⁷ Commi introdotti dall'art. 4, comma 3, del D.L., 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L., 1° dicembre 2016, n. 225.

¹⁸ Con ogni probabilità è da ritenersi che il provvedimento assomiglierà a quello approvato il 27 marzo scorso, riguardante la “Definizione delle informazioni da trasmettere e delle modalità per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute e dei dati delle liquidazioni periodiche IVA di cui agli articoli 21 e 21-bis del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 e modifica dei termini per la trasmissione dei dati delle fatture stabiliti dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre

In via ulteriore, il comma 5 dell'art. 4 prevede che, “per assicurare il contrasto all'evasione fiscale”, gli intermediari immobiliari, “qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti” di locazione, di sublocazione o di comodato, purché di breve durata, operino, “in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e dei corrispettivi all'atto dell'accredito”, provvedendo altresì ad effettuare i relativi versamenti nonché all'adempimento degli obblighi dichiarativi e certificativi ad essi conseguenti, ai sensi e per gli effetti rispettivamente dell'art. 17 del D.lgs., 9 luglio 1997, n. 241 e dell'art. 4 del D.p.r., 22 luglio 1998, n. 322.

La norma in rassegna viene dunque ad individuare una novella ipotesi di sostituzione tributaria, ossia di fattispecie in cui l'obbligazione tributaria è posta a carico di un soggetto (il sostituto, appunto) diverso da colui che realizza il presupposto del tributo (definito invece sostituito)¹⁹. Peraltro, qualora il locatario opti per la cedolare secca in sede di dichiarazione, la sostituzione così delineata verrà a realizzare anche un'ipotesi di regime fiscale sostitutivo²⁰, così come già avviene per la cedolare secca disciplinata dall'art. 3 del D.lgs., 14 marzo, n. 23, in quanto operante in deroga all'ordinario regime Irpef di tassazione dei redditi dei fabbricati di cui agli artt. 36 e ss. del TUIR, nonché delle imposte di registro e di bollo dovute al momento della registrazione, rinnovo e risoluzione del contratto di locazione. Qualora invece non abbia luogo l'esercizio dell'opzione, troverà applicazione il regime ordinario Irpef (non così per le imposte di registro e di bollo, dal momento che esse non sono dovute in caso di contratto con durata non eccedente i 30 giorni), ma – e qui sta la peculiarità del regime fiscale introdotto dal decreto in commento – l'obbligo di effettuare la ritenuta a carico dell'intermediario non viene meno, piuttosto l'importo di questa costituirà un acconto sull'Irpef liquidata in sede di dichiarazione. Con la misura in commento viene dunque introdotta una nuova ipotesi di ritenuta alla fonte accanto a quelle previste dagli artt. 23 e ss. del D.p.r., 29 settembre 1973, n. 600, la misura della cui aliquota (pari al 21 per cento, appunto) è peraltro assolutamente inedita e non trova alcun parallelismo nel nostro ordinamento (l'importo delle ritenute alla fonte oscilla infatti generalmente tra i 20 e i 30 punti percentuali)²¹.

È d'uopo infine segnalare che la mancata applicazione della ritenuta alla fonte da parte dell'intermediario comporterà l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 14 del D.lgs. n. 471/1997 (“Violazioni dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte”), pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto, ovvero, in caso di

2016, numero 182070”. Cfr. Direttore dell'Agenzia delle Entrate, provvedimento prot. 58793 del 27 marzo 2017.

¹⁹ Cfr., per tutti, F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, pag. 126 ss. e dottrina ivi citata.

²⁰ In argomento, per tutti, si veda M. Ingrosso, voce “Imposte sostitutive”, in *Enc. Giur. Treccani*, Vol. XVI, Roma, 1989.

²¹ In argomento, per tutti, si veda F. Bosello, voce “Ritenute alla fonte”, in *Enc. Giur. Treccani*, Vol. XXVII, Roma, 1991.

superamento del tetto di 150.000 Euro per periodo d'imposta, della pena della reclusione da 6 mesi a 2 anni, ai sensi dell'art. 10-bis del D.lgs., 10 marzo 2000, n. 74.

Ritenuta alla fonte anche in caso di redditi d'impresa?

Tanto precisato, è lecito domandarsi cosa avvenga nel caso in cui il locatore (ovvero sublocatore o comodatario) non agisca in qualità di privato, ma venga a svolgere una vera e propria attività di impresa, vuoi in via abituale ovvero occasionale, così da risultare a lui preclusa la facoltà di optare, al momento della dichiarazione, per il regime sostitutivo (ed indubbiamente agevolativo) della cedolare secca, in quanto appunto limitata alle persone fisiche che agiscano al di fuori dell'attività di impresa. Detto altrimenti, ci si interroga se, in tale evenienza, l'intermediario debba in ogni caso operare la ritenuta del 21 per cento sugli importi lordi (dedotta ovviamente la propria commissione) incassati dall'affittuario e successivamente riversati al locatario, ovvero se, piuttosto, egli non debba operare alcuna ritenuta, dovendo tali compensi essere dichiarati dal percipiente quali redditi d'impresa o diversi a fronte dell'esercizio non abituale d'impresa al momento della presentazione della dichiarazione.

Ebbene, sul punto, si ritiene opportuno che, tanto al fine di scongiurare eventuali ipotesi di responsabilità a proprio carico per mancata effettuazione delle ritenute, quanto per l'evidente difficoltà di verificare l'esercizio di un'attività imprenditoriale da parte del sostituto, specie nell'ipotesi di persona fisica che eserciti occasionalmente l'attività imprenditoriale – poniamo – di affittacamere (magari gestendo l'immobile avvalendosi contemporaneamente di più portali online), l'intermediario proceda ad operare comunque la ritenuta del 21 per cento, lasciando eventualmente all'Agenzia delle Entrate il compito di contestare *ex post* al contribuente la natura imprenditoriale dell'attività e dunque di richiedere al medesimo le (presumibilmente) maggiori²² imposte dovute²³.

²² Non necessariamente peraltro il prelievo risulterà maggiore: si pensi al caso ad esempio dei contribuenti minimi, tassati forfetariamente con aliquota pari al 15%.

²³ Nel caso di un soggetto residente in un Paese con il quale è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni conforme al Modello OCSE, il quale gestisca imprenditorialmente uno o più immobili siti in Italia, è da ritenersi che il prelievo sostitutivo possa operare anche qualora l'immobile o gli immobili posseduti non costituiscano una stabile organizzazione per tale soggetto non residente, dal momento che, in virtù della definizione (ancorché parziale) contenuta nell'art. 6, par. 2, del Modello OCSE, nonché della regola di priorità sancita nel comma 4 del medesimo articolo, i proventi derivanti dall'affitto di immobili, a prescindere dalla diversa qualificazione attribuita dall'ordinamento domestico (nel caso italiano, tali redditi potranno essere qualificati d'impresa ai sensi degli artt. 55 e ss. del TUIR ovvero diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR), ai fini convenzionali vengono qualificati come redditi immobiliari. Per un approfondimento si rimanda a R.A. Papotti – N. Saccardo, *Interaction of Articles 6, 7 and 21 of the 2000 OECD Model Convention*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 56, Issue 10, 2002, pag. 516 ss., nonché B.J. Arnold, *At Sixes and Sevens: The Relationship between the Taxation of Business Profits and Income from Immovable Property under Tax Treaties*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 60, Issue 1, 2006, pag. 5 ss. Peraltro, nell'ipotesi di redditi conseguiti da soggetto residente in altro Paese dell'Unione europea, i proventi

A nostro avviso, infatti, la qualificazione di reddito di impresa o diverso dei proventi immobiliari non è di ostacolo all'operatività della suddetta ritenuta. Né sarebbe invero la prima volta che ciò accade. Così avviene in effetti nel caso della ritenuta sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore di cui all'art. 25-ter che, per espresso dettato normativo, "è operata anche se i corrispettivi sono qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i)" del TUIR, nonché nell'ipotesi di cui all'art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973. Tale conclusione è d'altronde in accordo con la *ratio*, ben evidenziata in apertura del comma 5 dell'art. 4 del Decreto, di "assicurare il contrasto all'evasione fiscale", eventualità che certamente è garantita con maggiore probabilità nell'ipotesi di prelievo alla fonte da parte dell'intermediario.

La necessità di contrastare l'evasione contributiva pare costituire anche la ragione che induce a differenziare gli obblighi a carico degli intermediari immobiliari (anche per il medesimo soggetto) a seconda della tipologia di locazione (di lunga o breve durata) conclusa. Nel caso di locazioni superiori a 30 giorni, infatti, essendo il contratto soggetto alla registrazione in termine fisso, lo stesso è già conosciuto e monitorato dall'Agenzia delle Entrate. Al contrario, nel caso di locazioni di durata inferiore a 30 giorni, siffatto obbligo pubblicitario non sussiste e dunque si pone la necessità per l'Amministrazione finanziaria di monitorare tali accordi.

Le convenzioni con i gestori dei portali online

Come anticipato, i commi 4 e 5 dell'art. 4 del Decreto in rassegna pongono obblighi di trasmissione dei dati relativi ai contratti locativi nonché di sostituzione di imposta in capo ai "soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali online".

L'attività di intermediazione immobiliare è disciplinata dalle regole della mediazione. Ebbene, ai sensi dell'art. 1754 c.c., "è mediatore colui che mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare, senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza". La mediazione si concreta dunque nello svolgimento da parte del mediatore di un'attività materiale di "messa in relazione di due o più parti per la conclusione di un affare", attività da cui deriva il diritto alla provvigione qualora, "per effetto del suo intervento", l'affare si concluda. Sul punto, la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare che "il diritto del mediatore alla provvigione sorge tutte le volte in cui la conclusione dell'affare sia in rapporto causale con l'attività intermediatrice, pur non richiedendosi che, tra l'attività del mediatore e la

derivanti dalla locazione immobiliare, se qualificati dall'ordinamento italiano come redditi d'impresa, dovranno essere tassati al netto delle spese direttamente inerenti. Ciò in virtù delle ricadute nel nostro ordinamento dei principi della sentenza *Brisal* (CGE, 13 luglio 2016, causa C-18/15, *Brisal*), che impone la tassazione al netto dei costi anche per i soggetti non residenti, qualora lo scomputo dei costi sia permesso in analoga fattispecie a soggetti residenti (e, nel caso di specie, la deduzione dei costi è permessa qualora i medesimi proventi siano conseguiti da un soggetto residente e gli stessi siano qualificati dall'ordinamento italiano come redditi d'impresa).

conclusione dell'affare, sussista un nesso eziologico diretto ed esclusivo, ed essendo, viceversa, sufficiente che, anche in presenza di un processo di formazione della volontà delle parti complesso ed articolato nel tempo, la “messa in relazione” delle stesse costituisca l'antecedente indispensabile per pervenire, attraverso fasi e vicende successive, alla conclusione del contratto”²⁴. Alla luce della definizione fornita dalla giurisprudenza di legittimità, deve pertanto ritenersi che l'attività svolta dai gestori dei portali online, quali ad esempio Airbnb, HomeAway, Booking, Expedia, mediante la messa in contatto di utenti attraverso le proprie piattaforme, configuri appunto un'attività di mediazione. Da ciò consegue l'obbligo per tali piattaforme telematiche di adempiere agli adempimenti fiscali introdotti dal regime normativo in commento.

Piuttosto, maggiori difficoltà pone l'individuazione dei “soggetti che utilizzano in Italia i marchi dei portali di intermediazione on-line” di cui al comma 7 dell'art. 4 del Decreto, i quali sono chiamati a stipulare con l'Agenzia delle entrate apposite convenzioni “al fine di definire le modalità di collaborazione per il monitoraggio delle locazioni concluse attraverso l'intermediazione dei medesimi portali”. Invero, il riferimento impiegato dal legislatore ai “soggetti che utilizzano in Italia i marchi dei portali di intermediazione online” è assolutamente inedito nel panorama fiscale domestico, il quale piuttosto presuppone il concetto di stabile organizzazione, e perciò non risulta di immediata comprensibilità.

A nostro avviso la ragione dell'utilizzo di tale locuzione da parte del legislatore scaturisce dalla necessità di individuare i soggetti incaricati di adempiere gli obblighi fiscali sopra descritti nonché le eventuali controparti contrattuali dell'Amministrazione finanziaria per la stipula delle convenzioni di cui al comma 7, senza tuttavia al contempo giungere ad affermare che tali soggetti abbiano una stabile organizzazione in Italia (circostanza che sarebbe evidentemente foriera di ben altri problemi e condurrebbe ad un colossale contenzioso dei giganti del Web con il Fisco). L'esempio di Airbnb può aiutare a delineare i termini del problema. La società californiana opera in Italia per mezzo di una società controllata (Airbnb Italy). Airbnb Italy è tuttavia una società a responsabilità limitata, dotata di ridotto capitale sociale, che si occupa, secondo il suo statuto, solamente di “marketing per annunci relativi a locali, appartamenti o strutture ricettive per soggiorni turistici”. Viceversa, come esplicitato nei termini del servizio sul sito del noto portale online, al di fuori degli USA e della Cina, il contratto tra gli utenti e la piattaforma viene stipulato con una società irlandese (Airbnb Ireland), mentre i servizi di pagamento fanno capo ad una controllata inglese (Airbnb Payments UK Ltd). In ragione delle limitate funzioni attribuite alla controllata italiana, e dal momento che Airbnb Ireland non mantiene sul territorio italiano una stabile organizzazione, potrebbe perciò risultare problematico individuare, all'interno della strutturazione societaria del colosso californiano, il soggetto competente ad interfacciarsi con l'Amministrazione finanziaria. Il comma 7, facendo riferimento esclusivamente all'impiego fattuale dei marchi sul territorio italiano, risolve

²⁴ Cfr., *ex pluribus*, Cass. Civ., Sez. III, 9 dicembre 2014, n. 25851.

pragmaticamente tale criticità, garantendo alla società irlandese di Airbnb un appiglio giuridico per stipulare accordi con l'Amministrazione finanziaria, eludendo tuttavia al contempo il tema sensibile della stabile organizzazione. Peraltro, almeno un esempio di tale approccio, per così dire, pragmatico esiste già ed è costituito dalla lettera di intenti tra la Regione Liguria e Airbnb per lo sviluppo di percorsi di collaborazione nell'ambito dell'economia della condivisione firmata lo scorso 16 dicembre. In quel contesto, controparte dell'Amministrazione pubblica è infatti proprio Airbnb Ireland, nella persona del suo rappresentante legale.

Considerazioni conclusive

Sebbene alle radici del provvedimento in commento vi siano principalmente esigenze di copertura di bilancio, l'intervento normativo *de quo* deve essere accolto con favore, in quanto strumento in grado di ridurre l'evasione fiscale nel settore delle locazioni brevi (o turistiche) e dunque diretto a ristabilire una situazione di parità contributiva tra chi decide di affittare a lungo e breve termine, in un settore in cui peraltro, al di là degli aspetti fiscali, una risistemazione normativa si pone con urgenza. L'applicazione della cedolare secca alle locazioni brevi mediante prelievo alla fonte nonché il monitoraggio di tali contratti attraverso la trasmissione dei dati all'Amministrazione finanziaria da parte degli intermediari immobiliari appaiano infatti misure idonee ad assicurare un trattamento equo alle differenti tipologie di affitti.

Il coinvolgimento degli intermediari è inoltre positivo perché in grado di semplificare gli adempimenti fiscali a carico dei contribuenti, i quali si vedono trattenuto quanto fiscalmente dovuto subito, al momento della conclusione dei contratti di locazione, senza necessità di ottemperare a successivi obblighi tributari, salvo nell'ipotesi di mancata opzione per la cedolare secca in dichiarazione.

In ultimo, in una prospettiva *de iure condendo*, il regime fiscale delineato rappresenta un primo interessante esempio di collaborazione tra autorità pubbliche e operatori della cosiddetta *sharing economy*, un settore che, come riconosciuto dalla Direttrice dell'Agenzia delle Entrate Orlandi lo scorso 26 luglio in occasione dell'audizione sulla proposta di legge AC 3564 concernente la "Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione dei beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione", "ha enormi potenzialità per la competitività e la crescita del Paese"²⁵.

²⁵ Cfr. Camera dei Deputati, Proposta di legge A.C. 3564 recante "Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione dei beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia di condivisione", 27 gennaio 2016, al momento di andare in stampa in corso di esame nella IX Commissione (Trasporti, poste e telecomunicazioni) e X Commissione (Attività produttive, commercio e turismo) della Camera dei Deputati. In argomento, si rimanda a G. Beretta, "Sharing economy": il punto di vista dell'Agenzia delle entrate, in *Corr. Trib.*, n. 37, 2016, pag. 2867 ss.