



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 10 maggio 2024

**OGGETTO:** *Legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024) - Novità sulla disciplina delle locazioni brevi*

## INDICE

<b>PREMESSA</b> .....	3
<b>1. Modifiche alla disciplina fiscale delle locazioni brevi – articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2024</b> .....	3
<b>1.2 <i>La disciplina fiscale delle locazioni brevi</i></b> .....	4
<b>1.3 <i>La modifica dell'aliquota dell'imposta</i></b> .....	8
<b>1.4 <i>La ritenuta operata dai soggetti intermediari e le esigenze di semplificazione</i></b> ..	9
<b>1.5 <i>Gli adempimenti degli intermediari non residenti</i></b> .....	11

## **PREMESSA**

La legge 30 dicembre 2023, n. 213 (di seguito legge di bilancio 2024), ha introdotto, tra l'altro, modifiche alla disciplina fiscale delle locazioni brevi (articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2024).

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, sulle novità fiscali introdotte dalla disposizione sopra citata, fermo restando che, per quanto riguarda i profili generali della disciplina in commento, valgono, per quanto compatibili, le istruzioni rese con i precedenti documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate.

### **1. Modifiche alla disciplina fiscale delle locazioni brevi – articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2024**

L'articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2024 (di seguito anche comma 63) ha modificato l'articolo 4 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 (di seguito anche articolo 4), rubricato «*Regime fiscale delle locazioni brevi*», al fine di:

- innalzare l'aliquota dell'imposta sostitutiva dovuta sui redditi derivanti dai contratti di locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, stipulati dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio d'attività d'impresa, che effettuano l'opzione per l'applicazione del regime fiscale della cedolare secca di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;
- 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.

Premessi brevi cenni sulla disciplina fiscale delle locazioni brevi, con la presente circolare si forniscono istruzioni con riferimento alle novità introdotte

dalla legge di bilancio 2024, fermo restando che, per quanto compatibili, valgono le indicazioni già rese in argomento con la circolare 12 ottobre 2017, n. 24/E<sup>1</sup>.

## **1.2 La disciplina fiscale delle locazioni brevi**

Il comma 1 dell'articolo 4<sup>2</sup> qualifica come locazioni brevi i contratti di locazione d'immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività d'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 citata circolare n. 24/E del 2017, i contratti indicati nel comma 1, 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

---

<sup>1</sup> Sull'argomento, si segnala che l'Agenzia delle entrate ha emanato i provvedimenti di seguito elencati:

- provvedimento del 12 luglio 2017, prot. n. 132395, rubricato “*Disposizioni di attuazione dell'articolo 4, commi 4, 5 e 5-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, 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*”;
- provvedimento del 20 giugno 2018, prot. n. 123723, rubricato “*Termini di trasmissione dei dati relativi ai contratti di cui all'articolo 4, commi 1 e 3, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96*”;
- provvedimento del 17 marzo 2022, prot. n. 86984, rubricato “*Disposizioni di attuazione dell'articolo 4, commi 4, 5 e 5-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, 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*”.

<sup>2</sup> L'articolo 4, comma 1, del d.l. n. 50 del 2017 stabilisce che «(...) si intendono per 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, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare».

indicare gli elementi del contratto, vale a dire i contraenti, l'oggetto (l'immobile ed eventuali prestazioni accessorie), la durata e il corrispettivo.

In particolare, per quanto riguarda i soggetti interessati dalla disposizione in commento, il citato comma 1 richiede che il contratto sia stipulato da persone fisiche che pongono in essere la locazione al di fuori dell'attività d'impresa. Al riguardo, come già indicato con la richiamata circolare n. 24/E del 2017, devono ritenersi 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'articolo 55, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dall'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo i quali le prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile<sup>3</sup> – quali, per quanto qui interessa, le locazioni – costituiscono esercizio d'impresa se derivanti dall'esercizio d'attività organizzata in forma d'impresa.

Per completezza, appare opportuno evidenziare che resta fermo quanto previsto dall'articolo 1, comma 595, della legge 30 dicembre 2020, n. 178<sup>4</sup>, secondo cui il regime fiscale delle locazioni brevi di cui all'articolo 4 è

---

<sup>3</sup> L'articolo 2195 c.c., rubricato «*Imprenditori soggetti a registrazione*», prevede che sono «*soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:*

- 1) *un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;*
- 2) *un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;*
- 3) *un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;*
- 4) *un'attività bancaria o assicurativa;*
- 5) *altre attività ausiliarie delle precedenti.*

*Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano».*

<sup>4</sup> L'articolo 1, comma 595, della l. n. 178 del 2020 prevede che 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».*

riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta; ne consegue che, 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'articolo 2082 c.c.<sup>5</sup>, condizione che preclude l'applicazione del regime fiscale delle locazioni brevi.

Circa l'oggetto del contratto, il comma 1 prevede che gli immobili posti in locazione debbano essere a destinazione residenziale (finalità abitative).

Il successivo comma 2 dell'articolo 4 stabilisce che ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del d.lgs. n. 23 del 2011<sup>6</sup> in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca.

---

<sup>5</sup> L'articolo 2082 c.c., rubricato «*Imprenditore*», prevede che è «*imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi*».

<sup>6</sup> L'articolo 3 del d.lgs. n. 23 del 2011, rubricato «*Cedolare secca sugli affitti*», stabilisce: «*1. 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 o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare per il seguente regime. 2. A decorrere dall'anno 2011, il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore, ad un'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; la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione. Sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti la cedolare secca si applica in ragione di un'aliquota del 21 per cento. La cedolare secca può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione. Per i contratti stipulati secondo le disposizioni di cui agli articoli 2, comma 3, e 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431, relativi ad abitazioni ubicate nei comuni di cui all'articolo 1, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 30 dicembre 1988, n. 551, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 1989, n. 61, e negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal Comitato interministeriale per la programmazione economica, l'aliquota della cedolare secca calcolata sul canone pattuito dalle parti è ridotta al 10 per cento. Sui contratti di locazione aventi a oggetto immobili ad uso abitativo, qualora assoggettati alla cedolare secca di cui al presente comma, alla fideiussione prestata per il conduttore non si applicano le imposte di registro e di bollo. 3. Nei casi di omessa richiesta di registrazione del contratto di locazione si applica l'articolo 69 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. 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. 4. La cedolare secca è versata entro il termine stabilito per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Non si fa luogo al rimborso delle imposte di bollo e di registro eventualmente già pagate. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso ad essa relativi si applicano le disposizioni previste per le imposte*

Si ricorda, infine, che 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.

Posto che per la definizione di intermediario si rinvia a quanto già chiarito con la citata circolare n. 24/E del 2017, si ricorda che detti soggetti sono tenuti, ai sensi dei commi da 4 a 5-ter dell'articolo 4 del d.l. n. 50 del 2017, a effettuare determinati adempimenti.

In particolare, per quanto qui d'interesse, gli intermediari:

- se intervengono nella stipula dei contratti, devono comunicare all'Agenzia delle entrate i dati a essi relativi (comma 4);
- se incassano o intervengono nel pagamento del canone di locazione o dei corrispettivi lordi, devono operare una ritenuta, effettuare il

---

*sui redditi. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento, sono stabilite le modalità di esercizio dell'opzione di cui al comma 1, nonché di versamento in acconto della cedolare secca dovuta, nella misura dell'85 per cento per l'anno 2011, del 95 per cento dal 2012 al 2020 e del 100 per cento dal 2021, e del versamento a saldo della medesima cedolare, nonché ogni altra disposizione utile, anche dichiarativa, ai fini dell'attuazione del presente articolo. 5 (...). 6. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2, 4 e 5 del presente articolo non si applicano alle locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni. Il reddito derivante dai contratti di cui al presente articolo non può essere, comunque, inferiore al reddito determinato ai sensi dell'articolo 37, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. 6-bis. L'opzione di cui al comma 1 può 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 del codice civile, purché sublocate a studenti universitari e date a disposizione dei comuni con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione. 7. Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109. 8. (...). 9. (...). 10. La disciplina di cui ai commi 8 e 9 non si applica ove la registrazione sia effettuata entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. 10-bis. Per assicurare il contrasto dell'evasione fiscale nel settore delle locazioni abitative e l'attuazione di quanto disposto dai commi 8 e 9 sono attribuite ai comuni, in relazione ai contratti di locazione, funzioni di monitoraggio anche previo utilizzo di quanto previsto dall'articolo 1130, primo comma, numero 6), del codice civile in materia di registro di anagrafe condominiale e conseguenti annotazioni delle locazioni esistenti in ambito di edifici condominiali. 11. 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 preventiva comunicazione al conduttore con lettera raccomandata, con la quale rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo. Le disposizioni di cui al presente comma sono inderogabili».*

relativo versamento e rilasciare la certificazione ai sensi dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (comma 5).

### ***1.3 La modifica dell'aliquota dell'imposta***

Il comma 63, lettera a), sostituisce il comma 2 dell'articolo 4, che, nella nuova formulazione, prevede al primo periodo quanto segue: 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»*. Al secondo periodo, inoltre, la norma stabilisce che 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»*.

In definitiva, con riguardo ai redditi derivanti dalle locazioni brevi, la nuova disposizione prevede un aumento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca, ora stabilita nella misura ordinaria del 26 per cento in luogo del 21 per cento, e, contestualmente, riconosce al locatore la facoltà di usufruire dell'aliquota ridotta del 21 per cento relativamente ai redditi riferiti ai contratti di locazione breve stipulati per una sola unità immobiliare per ciascun periodo d'imposta, a scelta del contribuente.

L'individuazione di detta unità immobiliare dovrà avvenire nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta d'interesse.

Con riguardo all'entrata in vigore del nuovo comma 2 dell'articolo 4, si ritiene che, in assenza di una diversa previsione, la disposizione trovi applicazione a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2024 e, quindi, dal 1° gennaio 2024.

In altri termini, l'imposta sostitutiva nella misura del 26 per cento si ritiene dovuta relativamente ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve maturati



*pro-rata temporis* in base all'articolo 26 del TUIR<sup>7</sup>, 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 cento per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare specificamente individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

#### ***1.4 La ritenuta operata dai soggetti intermediari e le esigenze di semplificazione***

Coerentemente alle modifiche normative descritte nel paragrafo precedente, il comma 63, lettera b), interviene sulla formulazione del comma 5 dell'articolo 4 del d.l. n. 50 del 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'articolo 3 del d.lgs. n. 23 del 2011 (cedolare secca).

Per effetto della nuova formulazione della disposizione in commento, è stabilito che, 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 per cento, da effettuarsi a titolo d'acconto sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario.

La modifica normativa operata dal comma 63, lettera b), ha la finalità di 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<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Recante «*Imputazione dei redditi fondiari*».

<sup>8</sup> La relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2024-2026, A.S. n. 926, pagina 87, con riferimento all'articolo 18, riguardante le «*Modifiche alla disciplina fiscale sulle locazioni brevi e sulle plusvalenze in*

In definitiva, per esigenze di semplificazione degli adempimenti, la ritenuta prevista dal comma 5 dell'articolo 4 è mantenuta nella misura del 21 per cento, prevedendo, nel contempo, che sia operata dagli "intermediari" a titolo d'acconto indipendentemente dal regime fiscale adottato dal beneficiario.

Al riguardo, infatti, l'articolo 4, comma 5, nella versione precedente all'entrata in vigore delle modifiche operate dalla legge di bilancio 2024<sup>9</sup>, prevedeva che la ritenuta si considerasse operata a titolo d'acconto solo nel caso in cui non fosse stata esercitata l'opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca, mentre detta disposizione, nella versione attuale, prevede che la ritenuta sia operata sempre a titolo d'acconto.

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

---

*caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili», specifica che, "(...) al fine di evitare ulteriori adempimenti in capo ai soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero che gestiscono portali telematici, qualora incassino o intervengano nel pagamento dei canoni relativi ai contratti in questione, la ritenuta prevista dal comma 5 del citato articolo 4 viene mantenuta al 21 per cento (...)"*.

<sup>9</sup> L'articolo 4, comma 5, del d.l. n. 50 del 2017, nella versione anteriore all'entrata in vigore della legge di bilancio 2024, prevedeva che i «soggetti residenti nel territorio dello Stato 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, 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, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e alla relativa certificazione ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. Nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui al comma 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto».

### ***1.5 Gli adempimenti degli intermediari non residenti***

Il comma 63, lettera c), infine, sostituisce il comma 5-*bis* dell'articolo 4 del d.l. n. 50 del 2017.

La modifica normativa in commento, come precisato nella relazione illustrativa, ha la finalità di adeguare l'ordinamento tributario nazionale alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 22 dicembre 2022, causa C-83/21, *Airbnb*, nella quale è stabilito, fra l'altro, che l'articolo 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE)<sup>10</sup> 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”*.

A tal fine, nella nuova formulazione del comma 5-*bis*, primo periodo, è confermata la previsione già contenuta nell'originario enunciato, secondo cui i soggetti di cui al comma 5<sup>11</sup> non residenti (residenti UE ed extra-UE), che hanno una stabile organizzazione in Italia ai sensi dell'articolo 162 del TUIR, qualora

---

<sup>10</sup> L'articolo 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea prevede che *«(...) le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in uno Stato membro che non sia quello del destinatario della prestazione. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono estendere il beneficio delle disposizioni del presente capo ai prestatori di servizi, cittadini di un paese terzo e stabiliti all'interno dell'Unione»*.

<sup>11</sup> L'articolo 4, comma 5, del d.l. n. 50 del 2017 prevede che i *«soggetti residenti nel territorio dello Stato 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, 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, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta, a titolo d'acconto del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e alla relativa certificazione ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322»*.

incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3<sup>12</sup>, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, effettuano gli adempimenti previsti dall'articolo 4 tramite la stabile organizzazione.

In base all'ultimo periodo del citato comma 5-*bis*, invece, i soggetti residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, riconosciuti privi di una stabile organizzazione in Italia, possono adempiere direttamente agli obblighi derivanti dall'articolo 4 o nominare, quale responsabile d'imposta, un rappresentante fiscale in Italia.

Diversamente, in base al secondo periodo del medesimo comma 5-*bis*, i soggetti residenti al di fuori dell'Unione europea, con una stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione, 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, assolvono agli adempimenti previsti dall'articolo 4 tramite detta stabile organizzazione; in mancanza del riconoscimento di una stabile organizzazione nell'Unione europea, tali soggetti, in qualità di responsabili d'imposta, assolvono ai predetti adempimenti nominando un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> L'articolo 4, commi 1 e 3, del d.l. n. 50 del 2017 stabilisce: «1. Ai fini del presente articolo, si intendono per 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, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare. (...) 3. Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1».

<sup>13</sup> L'articolo 23, comma 1, del DPR n. 600 del 1973 prevede che gli «enti e le società indicati nell'articolo 87 [ora articolo 73], comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 [ora articolo 55] del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 [ora articolo 51] dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta».

Resta fermo che, 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 comma 5-*bis*, che prevede una responsabilità solidale dei soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono al loro stesso gruppo.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA  
Ernesto Maria Ruffini  
(*firmato digitalmente*)